

Praxis-Forum

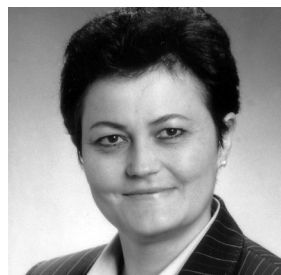
# Mehrwertsteuerliche Aspekte von Umstrukturierungen und Unternehmensverkäufen

Möglichkeiten und Grenzen des Meldeverfahrens gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG

Dr. phil. I et lic. oec. Philip Robinson/Lic. iur. Susanne Leber



*Philip Robinson, Dr. phil. I et lic. oec., dipl. Steuerexperte, Partner, Leiter Indirekte Steuern Schweiz, Ernst & Young AG, Zürich; Mitglied der Fachgruppe Steuern und des Kompetenzzentrums MWST der Treuhänderkammer*



*Susanne Leber, lic. iur., Rechtsanwältin, Vizedirektorin, Ernst & Young AG, Bern*

## Inhalt

1	<b>Einleitung</b>	4	<b>Spezialfragen bei Verkäufen von Unternehmen und ihrer Bestandteile</b>
2	<b>Gesetzliche Grundlagen</b>	4.1	<b>Vorbemerkung</b>
2.1	<b>Vorbemerkung</b>	4.2	<b>Verkaufstransaktionen mit Aktiven und Passiven (Asset Deals)</b>
2.2	<b>Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG)</b>	4.3	<b>Verkaufstransaktionen mit Beteiligungsrechten (Share Deals)</b>
2.3	<b>Gruppenbesteuerung (Art. 22 MWSTG)</b>	4.4	<b>Kaufpreismechanismen und nachträgliche Zahlungen</b>
2.4	<b>Übertragungen von Beteiligungsrechten als von der Steuer ausgenommene Umsätze (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG)</b>	5	<b>Möglichkeiten und Grenzen des Meldeverfahrens</b>
2.5	<b>Steuersukzession (Art. 30 Abs. 2 MWSTG) und solidarische Haftung (Art. 32 MWSTG)</b>		<b>Literatur</b>
3	<b>Überblick über die Mehrwertsteuerfolgen bei Umstrukturierungen</b>		<b>Weisungen der ESTV</b>
3.1	<b>Vorbemerkung</b>		
3.2	<b>Umstrukturierungen mit Übertragung von Aktiven (und Passiven)</b>		
3.2.1	Erscheinungsformen		
3.2.2	Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug		
3.2.3	Bemerkungen		
3.3	<b>Umstrukturierungen mit Übertragung von Beteiligungsrechten</b>		
3.3.1	Erscheinungsformen		
3.3.2	Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug		
3.3.3	Bemerkungen		
3.4	<b>Umwandlungen ohne Änderung des Mehrwertsteuersubjektes</b>		
3.4.1	Erscheinungsformen		
3.4.2	Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug		
3.4.3	Bemerkungen		

## 1 Einleitung

Das schweizerische Mehrwertsteuerrecht kennt bekanntlich keine besonderen Besteuerungsnormen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen. Es gibt insbesondere keine Steuerbefreiungen<sup>1</sup> oder Steueraufschübe<sup>2</sup> bei Umstrukturierungen. Einzig Art. 47 Abs. 3 MWSTG enthält einen Hinweis auf Umstrukturierungstatbestände und legt fest, dass die Steuerpflicht bei der Übertragung von Gesamt- oder Teilvermögen in solchen Fällen zwingend mittels Meldung zu erfüllen sei. Diese Bestimmung soll verhindern, dass hohe Steuerbeträge zunächst vom übertragenden Steuersubjekt als Umsatzsteuer entrichtet und anschliessend vom übernehmenden Steuersubjekt im Rahmen des Vorsteuerabzuges wieder geltend gemacht werden. Für die Steuerpflichtigen ergibt sich daraus ein Finanzierungsvorteil, und der Fiskus wird gegen Steuerverluste abgesichert, die entstehen, wenn die Steuer vom Übertragenden mit korrektem Beleg überwältzt, aber doch nicht entrichtet wird.<sup>3</sup>

Bei der Erarbeitung des Fusionsgesetzes gingen Bundesrat und Parlament offenbar davon aus, mit Art. 47 Abs. 3 MWSTG seien die mehrwertsteuerlichen Fragen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen gelöst. Folglich enthält das Fusionsgesetz keine Anpassungen des Mehrwertsteuergesetzes.<sup>4</sup> Dies ist aus zwei Gründen zu bedauern: Zum einen kommt das Meldeverfahren iSv Art. 47 Abs. 3 MWSTG nur dann zur Anwendung, wenn das bei einer Umstrukturierung oder in anderen Zusammenhängen übertragene Gesamt- oder Teilvermögen steuerbare Komponenten umfasst. Für Umstrukturierungen, bei denen keine «steuerbaren» Aktiven übertragen werden – insbesondere also bei Umstrukturierungen durch Übertragung von Beteiligungsrechten – finden die üblichen mehrwertsteuerlichen Regeln Anwendung, was in manchen Fällen zu Vorsteuerkürzungen (also Steuerkosten) führt. Zum andern stimmt der Anwendungsbereich des Meldeverfahrens nur teilweise überein mit den Umstrukturierungstatbeständen des Fusionsgesetzes (bzw. der durch dieses Gesetz revidierten Steuergesetze).

Mit Bezug auf die letztgenannte Problematik nahm die ESTV einige wichtige und sinnvolle Anpassungen des einschlägigen Merkblattes vor<sup>5</sup>, doch fehlt für die Lösung der erstgenannten Problematik nach wie vor eine Grundlage, so dass bei Umstrukturierungen mit Beteiligungsübertragungen weiterhin systematisch Steuerkosten entstehen.

In der praktischen Umsetzung bleiben die mehrwertsteuerlichen Aspekte von Umstrukturierungen komplex und teilweise unklar. Ein Teil der Unklarheiten ergibt sich daraus, dass der mehrwertsteuerliche Reorganisationsbegriff<sup>6</sup> weiter gefasst ist als der Umstrukturierungsbegriff bei den übrigen Steuerarten. Insbesondere wird auch dann von einem Anwendungsfall des Meldeverfahrens ausgegangen, wenn «der Umfang oder die Tätigkeit(en) eines Unternehmens ganz oder teilweise ändern». Konsequenterweise findet das Meldeverfahren auch bei Verkaufstransaktionen zwischen unabhängigen Dritten Anwendung, soweit im Rahmen solcher Transaktionen (steuerbare) Gesamt- oder Teilvermögen übertragen werden.

Der vorliegende Beitrag vermittelt einen Überblick über die wesentlichen mehrwertsteuerlichen Regelungen, die im Zusammenhang mit Reorganisationen im oben dargelegten, weiten Sinne von Bedeutung sind. Zunächst werden die relevanten gesetzlichen Grundlagen dargelegt und kommentiert (Abschn. 2). Es folgt eine Würdigung der Auswirkungen dieser Regelungen bei Umstrukturierungen im engeren, d. h. fusionsgesetzlichen bzw. steuerrechtlichen Sinne (Abschn. 3). Schliesslich werden einige mehrwertsteuerliche Kernthemen im Zusammenhang mit Verkäufen von Unternehmen und ihrer Bestandteile erörtert (Abschn. 4). Abschliessend werden die Möglichkeiten und Grenzen des mehrwertsteuerlichen Meldeverfahrens – das die Klammer um den Beitrag bildet – zusammengefasst (Abschn. 5).

1 Wie dies z. B. Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (6. Mehrwertsteuer-Richtlinie) – vorsieht.

2 Ein Steueraufschub wäre im Bereich der Mehrwertsteuer auch systemfremd.

3 Das Vorsteuerabzugsrecht des Übernehmenden hängt üblicherweise nicht von der Frage ab, ob die Steuer tatsächlich entrichtet wurde, sondern nur von der Erfüllung der in Art. 38 MWSTG (SR 641.20) genannten Voraussetzungen. Art. 47 Abs. 3 MWSTG, der das Meldeverfahren in den Anwendungs-

fällen zwingend vorschreibt, gibt dem Fiskus nun die – von diesem auch wahrgenommene – Möglichkeit, dem Übernehmenden den Vorsteuerabzug trotz Erfüllung der Bedingungen von Art. 38 MWSTG zu verweigern (vgl. MB 11 Ziff. 3.2.6).

4 Vgl. dazu kritisch IVO P. BAUMGARTNER, Umstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, FStR 2001, 38 f.

5 Merkblatt Nr. 11, Übertragung mit Meldeverfahren (überarbeitete Neuauflage per 1.7.2004).

6 Im MB 11 wird der Terminus «Reorganisationstatbestand» verwendet und in Ziff. 2.5 definiert.

## 2 Gesetzliche Grundlagen

### 2.1 Vorbemerkung

Die Mehrwertsteuerfolgen der hier zu untersuchenden Reorganisationen bestimmen sich anhand des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG) sowie der Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000. Die Mehrwertsteuererlasse werden durch unzählige Weisungen der ESTV konkretisiert. Diese Weisungen haben den Charakter von Verwaltungsverordnungen.

Das insbesondere aus zivilrechtlicher Sicht für Umstrukturierungen wichtige Fusionsgesetz<sup>7</sup> und seine Änderungen der direktsteuerlichen Erlasse sind unter bestimmten Voraussetzungen auch in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht von Bedeutung.

Für die mehrwertsteuerliche Beurteilung von Umstrukturierungen und Unternehmensverkäufen sind neben den allgemeinen Regelungen zu subjektiver und objektiver Steuerpflicht, Verfahrensrecht usw. eine kleine Anzahl von spezifischeren Normen relevant. Sie werden nachfolgend im Sinne einer Auslegeordnung von geltendem Recht und publizierter Verwaltungspraxis dargestellt.

### 2.2 Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG)

Die Mehrwertsteuerpflicht wird grundsätzlich durch das Ausfüllen der Mehrwertsteuerabrechnung sowie die Bezahlung der berechneten Steuer an die ESTV erfüllt.<sup>8</sup> Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Erfüllung der Mehrwertsteuerpflicht auch mittels Meldung an die Steuerbehörde erfüllt werden.<sup>9</sup> Anstelle der Zahlung der auf der Transaktion geschuldeten MWST meldet der Übertragende zusammen mit dem Übernehmenden die Transaktion bei der ESTV an (Meldeverfahren). Da der Übertragende keine Steuer zahlt, ist der Übernehmende auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Im Hinblick auf das Inkrafttreten des Fusionsgesetzes hat die ESTV ihre diesbezüglichen Weisungen überarbeitet und in der per 1. Juli 2004 geltenden Neuauflage des Merkblattes Nr. 11, Übertragung mit Meldeverfahren, publiziert. Das Meldeverfahren gelangt zur Anwendung, wenn die nachfolgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

1. *Beiderseitige Mehrwertsteuerpflicht:* Sowohl der Übertragende als auch der Übernehmende müssen der schweizerischen Mehrwertsteuerpflicht unterliegen oder durch die geplante Übernahme der Unternehmung neu mehrwertsteuerpflichtig werden. Diese Voraussetzung kann allenfalls bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen, bei der Umstrukturierung kleiner Unternehmungen oder von reinen Holdinggesellschaften nicht erfüllt werden.
2. *Steuerbarkeit:* Es muss sich bei der Art der Transaktion um einen grundsätzlich steuerbaren Umsatz handeln. Veräusserungen von z.B. Beteiligungen oder Forderungen stellen von der Steuer ausgenommene Umsätze dar und können somit nicht über das Meldeverfahren abgewickelt werden. Ebenso fehlt bei der Übertragung von bisher im von der Steuer ausgenommenen Bereich gehaltenen Betriebs- und Anlagegütern (z.B. Liegenschaften) die Steuerbarkeit. Für die Versteuerung dieser Transaktionen kann auch nicht optiert werden.<sup>10</sup> Im Rahmen der Gruppenbesteuerung erzielte Innenumsätze unterliegen nicht der Steuer, womit das Meldeverfahren auf sie ebenfalls nicht anwendbar ist.<sup>11</sup>
3. *Vermögensseinheit:* Die Transaktion muss ein Gesamt- oder ein Teilvermögen betreffen. Ein Gesamtvermögen umfasst entweder alle Aktiven oder aber alle Aktiven und Passiven. Als Teilvermögen gilt, was aus Sicht des Übertragenden eine organische Einheit darstellt. Grundsätzlich werden als Teilvermögen ein in sich geschlossener Betriebsteil oder alle Aktiven der selben Kategorie (z.B. alle Lizenzrechte) betrachtet. Wird jedoch eine Transaktion als Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung gemäss Fusionsgesetz durchgeführt und entsprechend im Handelsregister eingetragen, betrachtet die ESTV die vorliegende Voraussetzung von vornherein als erfüllt.<sup>12</sup> Steuerrechtlich wird damit eine umfassende – d.h. die Mehrwertsteuer mit enthaltende – Steuerneutralität erzielt, indem die ESTV darauf hinweist, dass die Voraussetzung der Vermögensseinheit auch gegeben sei, wenn bei steuerneutralen Umstrukturierungen nach Art. 19 und 61 DBG auch nur ein einziger Vermögenswert übertragen wird.<sup>13</sup> Leitet sich die Anwendung des Meldeverfahrens aus der Steuerneutralität iSv Art. 19 bzw. 61 DBG ab, ist

7 Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 (Fusionsgesetz, FusG), SR 221.301.

8 Art. 46 f. MWSTG.

9 Rechtsgrundlage hierzu ist Art. 47 Abs. 3 MWSTG.

10 Art. 18 Ziff. 24 iVm Art. 26 MWSTG; kritisch zu dieser Auslegung der ESTV mit Bezug auf Liegenschaften: RUDOLF SCHUMACHER, Option im Würgegriff, ST 2004, 689.

11 MB 11 Ziff. 2.2.

12 MB 11 Ziff. 2.1 und 2.4.

13 Art. 19 und 61 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG), SR 642.11, sowie MB 11 Ziff. 2.4.3.

aus Sicht der Mehrwertsteuer die Beurteilung im Zeitpunkt der Transaktion relevant; wird später eine Sperrfrist aus anderen Steuerarten verletzt, hat dies keine Neubeurteilung zur Folge.<sup>14</sup>

4. *Reorganisationstatbestand*: Die Transaktion muss im Rahmen einer Reorganisation (Gründung, Liquidation, Umstrukturierung) erfolgen. Eine solche liegt vor, wenn die Rechtsform, die Inhaber einer Personengesellschaft, der Umfang oder die Tätigkeit(en) eines Unternehmens ganz oder teilweise ändern. Die ESTV geht zudem davon aus, dass, wenn ein Gesamt- oder Teilvermögen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne übertragen wird, auch der Reorganisationstatbestand gegeben ist.<sup>15</sup> Damit erstreckt sich der Anwendungsbereich des Meldeverfahrens wie bereits einleitend dargelegt auch auf Verkaufstransaktionen zwischen unabhängigen Dritten.

Sind die erwähnten Voraussetzungen erfüllt, ist zwingend das Meldeverfahren durchzuführen. Es besteht kein Wahlrecht.<sup>16</sup> Die Meldung an die ESTV ist innert 30 Tagen nach der Übertragung mit dem Formular Nr. 764 vorzunehmen. Bei der Meldung von steuerprivilegierten Umstrukturierungen nach Art. 19 und 61 DBG ist der Buchwert, bei den übrigen Meldungen der effektive Übertragungswert einzusetzen.<sup>17</sup>

Im Grundsatz stellt das Meldeverfahren lediglich eine besondere Form der Steuerentrichtung dar, mit der impliziten Annahme, die (steuerbaren) Aktiven seien bei der Übertragung vollumfänglich besteuert worden, wobei das übernehmende Steuersubjekt den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht habe. Werden die übernommenen Aktiven in der Folge vom Übernehmenden ganz oder teilweise in einen Bereich übergeführt, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (z.B. Verwendung für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit), ist bei der Berechnung der geschuldeten Eigenverbrauchssteuer deshalb vom Übertragungswert zu Drittvergleichswerten auszugehen.<sup>18</sup>

Zu diesem an sich konsequenten Grundsatz gibt es eine in der Praxis sehr wichtige Ausnahme: Wird im Rahmen des Meldeverfahrens ein Gesamt- oder Teilvermögen

übertragen, dessen Bestandteile vom übertragenden Steuersubjekt gemischt verwendet worden sind (z. B. ein Bankbetrieb oder ein nur teilweise optiertes Immobilienportfolio), wird – sofern der Übernehmer die vormalige Nutzung des Übertragenden schlüssig nachweist – fingiert, dass die Übertragung lediglich im Umfang des vorher für steuerbare Zwecke genutzten Anteils besteuert worden sei (und der Übernehmende folglich nur in diesem Umfang einen Vorsteuerabzug geltend gemacht habe). Damit entfällt eine Eigenverbrauchssteuer beim Übernehmenden, sofern dieser das übernommene Gesamt- oder Teilvermögen mit den gleichen Nutzungsverhältnissen weiterführt. Zudem kann der Übernehmende bei einer späteren Nutzungsänderung bei der Berechnung der Eigenverbrauchssteuer oder ggf. bei der Ermittlung des Umfangs einer Einlagesteuerung gewissermassen in die Bemessungsgrundlage des Übertragenden eintreten. Bei der Planung und Umsetzung von Transaktionen ist zu beachten, dass die Anwendung dieser Ausnahmeregelung von der Einhaltung strenger formeller Bedingungen abhängig ist.<sup>19</sup> Es ist deshalb sehr zu begrüssen, dass die ESTV die Bereitschaft signalisiert, die relevanten Faktoren bereits im Zeitpunkt der Übertragung verbindlich zu bestätigen.<sup>20</sup>

Gemäss dem Wortlaut des einschlägigen Merkblattes kommt die dargelegte Ausnahmeregelung nur zum Tragen, wenn die übertragenen Aktiven vom Übertragenden gemischt verwendet worden sind. Nach der hier vertretenen Auffassung muss diese Regelung – mit Bezug auf die Übernahme der Bemessungsfaktoren für eine mögliche spätere Eigenverbrauchsbesteuerung beim Übernehmenden – auch dann beansprucht werden können, wenn der Übertragende die Aktiven vollumfänglich für steuerbare Zwecke verwendet hat.<sup>21</sup>

### 2.3 Gruppenbesteuerung (Art. 22 MWSTG)

Bei Anwendung der Gruppenbesteuerung können Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die unter einheitlicher Leitung stehen, als ein einziges Steuersubjekt behandelt werden. Sie treten unter derselben Mehrwertsteuernummer auf; die Umsätze zwischen den Gruppenmitgliedern unterliegen als sog. Innenumsätze

14 MB 11 Ziff. 2.4.3 letzter Absatz.

15 MB 11 Ziff. 2.5 und 2.4 sowie Ausführungen in Tz 3 dieses Abschnitts.

16 Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 12. August 2003, SRK 2003-018, VPB 68.18.

17 MB 11 Ziff. 3.1.

18 Vgl. MB 11 Ziff. 4.1 und 4.2. Je nach Sachlage erfolgt die Eigenverbrauchsbesteuerung auf der Basis von Art. 9 Abs. 1, 3 oder 4 MWSTG. Selbstverständlich gelten auch hier die üblichen Abschreibungsregeln von Art. 34 Abs. 1, 2 und 5 MWSTG.

19 MB 11 Ziff. 4, insbesondere Ziff. 4.2.

20 MB 11 Ziff. 4.2.1 letzter Absatz. Damit lässt sich v. a. das teilweise unlösbare Problem vermeiden, dass der Übernehmende in den Besitz der Akten des Übertragenden gelangen muss. Es wird sich noch zeigen müssen, in welcher Form die entsprechenden Eingaben an die ESTV zu gestalten sind.

21 Nach MB 11 Ziff. 4.2. iVm 4.1 scheint dem Übernehmer nur dann die Möglichkeit des vorsorglichen Nachweises der bisherigen Nutzungsverhältnisse gegeben zu sein, wenn der Übertragende die Gegenstände und Dienstleistungen nur teilweise oder überhaupt nicht für steuerbare Zwecke verwendet hat.

nicht der Steuer. Konsequenterweise findet das Meldeverfahren für Übertragungen innerhalb der Mehrwertsteuergruppe mangels Steuerbarkeit keine Anwendung.

Bei Übertragungen aus der Gruppe heraus bzw. in die Gruppe hinein erfolgt die mehrwertsteuerliche Beurteilung auf der Ebene des einzelnen Gruppenmitgliedes und nicht etwa aus Sicht der gesamten Gruppe. Das Meldeverfahren findet nur dann Anwendung, wenn ein (steuerbares) Gesamt- oder Teilvermögen von einem Gruppenmitglied auf ein Steuersubjekt ausserhalb der Mehrwertsteuergruppe übertragen wird. Scheidet hingegen ein Gruppenmitglied (z. B. eine Aktiengesellschaft) im Rahmen einer Beteiligungsveräusserung aus der Gruppe aus, wird – auf der Ebene desjenigen Mitgliedes der Gruppe, das die Aktien veräussert – ein von der Steuer ausgenommener Umsatz mit Beteiligungsrechten angenommen.<sup>22</sup>

#### 2.4 Übertragungen von Beteiligungsrechten als von der Steuer ausgenommene Umsätze (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG)

Nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. e MWSTG sind Umsätze aus dem Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs, wie namentlich aus Kassa- und Termingeschäften, einschliesslich Vermittlung von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen, von der MWST ausgenommen. Aufwand für solche Umsätze ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.<sup>23</sup> Die ESTV hat bezüglich dieser Geschäftsvorfälle ein dichtes Weisungswerk erarbeitet.<sup>24</sup>

Bei der Ausgabe von Aktien, Anleiheobligationen und Ähnlichem (wie z. B. Genossenschaftsanteilen oder Stammanteilen) handelt es sich gemäss den Weisungen der ESTV um von der Steuer ausgenommenen Umsatz.<sup>25</sup> Dieser muss beim Herausgeber nicht in die Berechnung der für die gemischte Verwendung verlangten Vorsteuerabzugskürzung miteinbezogen werden. Bisher konnten die mit der Ausgabe von Aktien resp. Anteilen im Zusammenhang stehenden direkt zuordenbaren Vorsteuern

nicht geltend gemacht werden. Dies hat die ESTV für die Zeit ab dem 1. Januar 2005 nun geändert.<sup>26</sup> Beim Handel mit Wertpapieren ist gemäss der ESTV zwischen dem Handel mit einzelnen Wertpapieren und dem Handel mit Beteiligungen zu unterscheiden, wobei hierfür auf die Verbuchung des Geschäftsvorfalles abzustellen ist.<sup>27</sup>

Der Verkauf von Beteiligungen stellt in jedem Fall einen von der Steuer ausgenommenen Umsatz dar, und die direkt zuordenbare Vorsteuer ist nicht abziehbar.<sup>28</sup> Bezüglich der nicht direkt dem Beteiligungsverkauf zuordenbaren Vorsteuer ist zu unterscheiden, ob die Verkäuferin – allenfalls neben anderen Tätigkeiten – das Halten von Beteiligungen zum Geschäftszweck hat. Ist dies der Fall, so ist der von der Steuer ausgenommene Umsatz aus dem Beteiligungsverkauf in die Berechnung für die Vorsteuerkürzung zufolge gemischter Verwendung einzubeziehen. Ist hingegen das Halten von Beteiligungen nicht Geschäftszweck der Verkäuferin, so ist der Umsatz aus dem Beteiligungsverkauf nicht in die Berechnung der Vorsteuerkürzung für die gemischte Verwendung einzubeziehen, falls es sich beim Verkauf um einen einmaligen Geschäftsvorfall (gemäss restriktiver Auslegung der ESTV einmal in fünf Jahren) handelt.<sup>29</sup>

Die beim Kauf von Wertschriften und Beteiligungen anfallende Vorsteuer (Anlageberatung, due diligence usw.) kann gemäss den Weisungen der ESTV nicht geltend gemacht werden, da die erworbenen Werte ihrerseits keine steuerbaren Umsätze generieren, sondern nur von der Steuer ausgenommene Umsätze resp. Nichtumsätze.<sup>30</sup>

#### 2.5 Steuersukzession (Art. 30 Abs. 2 MWSTG) und solidarische Haftung (Art. 32 MWSTG)

Wer ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die mehrwertsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein. Der bisherige Steuerschuldner haftet mit dem neuen noch während zwei Jahren seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übernahme solidarisch für die Steuerschulden,

22 Würde hier das Gruppenkonzept konsequent weitergedacht, handelte es sich um die Übertragung der einzelnen Aktiven (und Passiven) in der Bilanz der veräusserten Aktiengesellschaft, für die dann das Meldeverfahren zur Anwendung kommen müsste. Einer solchen Betrachtungsweise steht nicht nur die etablierte Praxis der ESTV entgegen, sondern wohl auch Art. 22 Abs. 2 MWSTG, der die Wirkungen der Gruppenbesteuerung auf die Innenumsätze beschränkt.

23 Art. 18 Ziff. 19 Bst. e und Art. 17 MWSTG.

24 Wider Erwarten finden sich diese Weisungen nicht in der Branchenbroschüre der ESTV für den Finanzbereich, sondern in der SpB Nr. 06, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, September 2000 (SpB 06).

25 SpB 06 Ziff. 1.2.2.2.

26 SpB 06 Ziff. 1.2.2.2; seit dem 1. Januar 2005 ist der Abzug der im Rahmen von Kapitalerhöhungen angefallenen direkt zuordenbaren Vorsteuer möglich; vgl. SpB Nr. 610.526-01, Praxisänderungen ab 1. Januar 2005, November 2004 (SpB Praxisänderungen ab 1. Januar 2005) Ziff. 2.4.

27 SpB 06 Ziff. 1.2.2.7.

28 SpB 06 Ziff. 1.2.2.7.

29 SpB 06 Ziff. 1.2.2.7.

30 SpB 06 Ziff. 1.2.2.3 Bst. a und 7.6.1.

welche vor der Übernahme entstanden sind.<sup>31</sup> Gemäss Rechtsprechung der Eidg. Steuerrekurskommission tritt eine solche Steuersukzession nur ein, wenn die gesamte Unternehmung mit allen Aktiven und Passiven übernommen wird und das bisherige Unternehmen im Handelsregister gelöscht wird.<sup>32</sup>

Das Mehrwertsteuergesetz bezeichnet verschiedene Personen (z. B. Teilhaber an Personengesellschaften, Liquidatoren usw.), die zusammen mit dem Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerschulden solidarisch mithaften. Insbesondere haftet jede an einer Gruppenbesteuerung beteiligte natürliche oder juristische Person oder Personengesamtheit für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern.<sup>33</sup> Dies hat zur Folge, dass mit einem aus einer Besteuerungsgruppe heraus übernommenen Rechtsträger (z. B. bei einer Absorptionsfusion) durch die Steuersukzession die erwähnte Mithaftung für Steuerschulden der Besteuerungsgruppe mitübernommen wird.

### 3 Überblick über die Mehrwertsteuerfolgen bei Umstrukturierungen

#### 3.1 Vorbemerkung

Für Zwecke der mehrwertsteuerlichen Analyse können die verschiedenen Umstrukturierungsformen im Sinne des Fusionsgesetzes bzw. der davon beeinflussten Steuergesetze in drei Kategorien eingeteilt werden:

1. Vorgänge, bei denen *Aktiven (und gegebenenfalls Passiven)* übertragen werden: Unter diesem Titel werden nachfolgend solche Vorgänge subsumiert, bei denen sich unter den übertragenen Aktiven auch steuerbare Aktiven befinden, d.h. Aktiven, deren entgeltliche Übertragung in einer Einzelbetrachtung der Mehrwertsteuer unterliegen würde. Die unter diesem Titel angestellten Überlegungen gelten sinngemäss für jene Umwandlungsformen, bei denen auch aus Sicht der MWST von einer Übertragung von Aktiven (und Passiven) auf ein neues Subjekt ausgegangen wird (z. B. Umwandlung einer Einzelunternehmung in eine AG oder GmbH).
2. Vorgänge, bei denen nur *Beteiligungsrechte* übertragen werden: Bei diesen Vorgängen werden keine steuerbaren Aktiven übertragen. Werden zusammen

mit den Beteiligungsrechten auch andere nicht steuerbare Aktiven übertragen (z. B. Aktivdarlehen gegenüber Konzerngesellschaften), gelten die Überlegungen sinngemäss.

3. Vorgänge, bei denen von einer blossen *Änderung des Rechtskleides* eines Mehrwertsteuersubjektes ausgegangen wird.

Die drei Kategorien werden nachfolgend dargestellt.

#### 3.2 Umstrukturierungen mit Übertragung von Aktiven (und Passiven)

##### 3.2.1 Erscheinungsformen

Die *echte Fusion* basiert auf einer (Absorptionsfusion) oder zwei (Kombinationsfusion) Übertragungen von Aktiven und Passiven von der/den untergehenden Gesellschaft/en auf die übernehmende resp. die neue Gesellschaft, wobei in der Regel den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte am übernehmenden Rechtsträger eingeräumt werden.<sup>34</sup> Auch die *Spaltung* in allen ihren Formen stellt eine Übertragung von Vermögensteilen dar, sei es auf eine oder mehrere übernehmende Gesellschaft/en, die bereits bestehen oder noch zu gründen sind. Auch hier erhalten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte der übernehmenden Gesellschaft.<sup>35</sup>

Sowohl bei der Fusion als auch bei der Spaltung müssen durch den übernehmenden Rechtsträger für die Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers die für den Tausch notwendigen Anteile bereitgestellt werden, sei es gestützt auf die eigene Gründung oder durch Kapitalerhöhung.<sup>36</sup> Bei der fusionsgesetzlichen *Vermögensübertragung* übertragen im Handelsregister eingetragene Gesellschaften und Einzelunternehmen ihr Vermögen oder Teile davon mit Aktiven und Passiven entgeltlich oder unentgeltlich auf einen anderen Rechtsträger.<sup>37</sup>

##### 3.2.2 Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug

Bei Übertragungen von Aktiven und Passiven ist – unabhängig davon, ob es sich um einen fusionsrechtlichen Sachverhalt handelt oder nicht – vorab zu klären, ob das Meldeverfahren Anwendung findet. Sind die Voraussetzungen<sup>38</sup> hierfür erfüllt, ist die Meldung an die ESTV zu veranlassen. Gemäss Weisung der ESTV ist dem Formu-

31 Art. 30 Abs. 2 MWSTG.

32 Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 1. Juni 2004, SRK 2003-017, VPB 68.158; mit Verweis auf den Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts vom 22. März 1999 i.S. O. AG, 2A.66/1999, E 2.

33 Art. 32 Abs. 1 Bst.e MWSTG.

34 RUDOLF TSCHÄNI/ROBERTA PAPA, Basler Kommentar, N 1 ff. zu Art. 3 FusG.

35 Art. 29 FusG.

36 Art. 7 bis 10 und Art. 31, 33 und 34 FusG.

37 Art. 69 und 71 FusG.

38 S. oben, Abschn. 2.2.

lar eine Aufstellung der übertragenen Gegenstände und Dienstleistungen beizulegen, und zwar mit den massgeblichen Übertragungswerten und aufgeteilt in steuerbar und nicht steuerbar übertragene Vermögenswerte.<sup>39</sup> Da das Meldeverfahren grundsätzlich steuerbare Umsätze betrifft, sind entsprechende Aufwendungen vorsteuerabzugsberechtigt.

Die Herausgabe von Anteilen im Rahmen der Gründung resp. der Kapitalerhöhung stellt von der Steuer ausgenommenen Umsatz dar, der jedoch in die Berechnung der Kürzung der nicht direkt zuordenbaren Vorsteuer nicht miteinbezogen werden muss. Seit 1. Januar 2005 können auch die in diesem Zusammenhang anfallenden direkt zuordenbaren Vorsteuern geltend gemacht werden.<sup>40</sup>

Sofern sie unter Steuerpflichtigen vorgenommen werden und grundsätzlich steuerbare Umsätze darstellen, sind Vermögensübertragungen nach Fusionsgesetz mit dem Meldeverfahren abzuwickeln, und zwar auch dann, wenn der übertragende Rechtsträger keine Gegenleistung erhält.<sup>41</sup> Der Vorsteuerabzug für Aufwendungen bezüglich des Meldeverfahrens kann geltend gemacht werden. Umsätze aus nicht steuerbaren Vermögensübertragungen sowie aus Vermögensübertragungen durch nicht im Handelsregister eingetragene Steuerpflichtige müssen in der ordentlichen Quartalsabrechnung ihrer Natur gemäss deklariert und gegebenenfalls in die Berechnung des Vorsteuerkürzungsschlüssels miteinbezogen werden. Ein Abzug der Vorsteuer, die mit einer nicht steuerbaren Vermögensübertragung (z.B. Übertragung einer Beteiligung) in Zusammenhang steht, ist nicht möglich.

### 3.2.3 Bemerkungen

Aus der Tatsache, dass, obwohl das Meldeverfahren grundsätzlich nur steuerbare Transaktionen abdeckt, die ESTV im Rahmen der Meldung dennoch auch die Aufzählung der nicht steuerbar übertragenen Werte verlangt, ist u. E. der Schluss zu ziehen, dass die nicht steuerbar übertragenen Vermögenswerte in der ordentlichen Quartalsabrechnung nicht mehr zu deklarieren sind. Die separate Auflistung lässt zwar noch erkennen, dass das Meldeverfahren nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht – im Gegensatz zur 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie – zwar von einer Mehrheit von Umsätzen ausgeht<sup>42</sup>, doch kann nicht in Abrede gestellt werden, dass die ESTV durch die Integration der nicht steuerbaren Umsätze in die Meldung versucht, die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens als einen einheitlichen Vorgang zu behandeln. Aufgrund der Einheitlichkeit und der Ausser-

ordentlichkeit des Vorgangs erachten wir es als angemessen, die im Rahmen der Übertragung mitgemeldeten, nicht steuerbaren Umsätze bei der jährlichen Berechnung des Vorsteuerkürzungsschlüssels nicht einzu beziehen.

## 3.3 Umstrukturierungen mit Übertragung von Beteiligungsrechten

### 3.3.1 Erscheinungsformen

Übertragungen von Beteiligungsrechten finden bei verschiedenen Formen der Umstrukturierung statt. Auf der Ebene der Beteiligten an umstrukturierten Personen- oder Kapitalgesellschaften ist beim überwiegenden Teil der Umstrukturierungsvorgänge mit Übertragungen von Beteiligungsrechten zu rechnen. Der klassische Fall ist dabei wohl der *Beteiligungstausch*, der – aus Sicht des Beteiligten – auch mit den im vorangehenden Abschnitt dargelegten Umstrukturierungen mit Übertragung von Aktiven und Passiven, wie echten Fusionen, verbunden ist. Ein typisches Beispiel für eine Umstrukturierung mit blosser Beteiligungsübertragung ist sodann die *Quasifusion*, bei der auch auf Ebene der (übernehmenden) Gesellschaft nur eine Beteiligungsübertragung stattfindet.

Über die genannten Beispiele hinaus sind aber auch bei echten Fusionen oder Spaltungen im zivilrechtlichen Sinne Konstellationen denkbar, in denen nur Beteiligungsrechte und ggf. andere aus Sicht der Mehrwertsteuer nicht steuerbare Aktiven übertragen werden. Zu denken ist etwa an die Spaltung einer Holdinggesellschaft oder die Absorption einer Holdinggesellschaft durch eine andere Gesellschaft.

### 3.3.2 Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug

Die Übertragung von Beteiligungsrechten gilt wie bereits dargelegt aus Sicht der Mehrwertsteuer als ausgenommener Umsatz, der folglich nicht der Steuer unterliegt. Für das übertragende Steuersubjekt – sowie aus Sicht der ESTV auch für das übernehmende Steuersubjekt – bedeutet dies, dass Vorsteuern, die direkt diesen ausgenommenen Umsätzen zugeordnet werden müssen, nicht im Rahmen des Vorsteuerabzuges geltend gemacht werden können. Dies führt bei einer Quasifusion beispielsweise dazu, dass sowohl bei den Beteiligten an der einzubringenden Gesellschaft – soweit sie überhaupt mehrwertsteuerpflichtig sind – als auch bei der empfangenden Gesellschaft systematisch mit Vorsteuerabzugskürzungen, also mit endgültigen Steuerkosten, zu rechnen ist.

39 MB 11 Ziff. 3.1.

40 S. oben, Abschn. 2.4.

41 MB 11 Ziff. 1.2 und 2.1.

42 IVO P. BAUMGARTNER, Anpassungen an das Fusionsgesetz im Bereich der MWST, ST 2004, 1034.

Diese systematische Belastung von Umstrukturierungsvorgängen würde sich noch erhöhen, wenn die ausgenommenen Umsätze aus solchen Beteiligungsübertragungen auch bei der generellen Kürzung der Vorsteuern zufolge gemischter Verwendung berücksichtigt werden müssten.<sup>43</sup>

### 3.3.3 Bemerkungen

Das Fusionsgesetz und die mit ihm geänderten direktsteuerlichen Erlasse wollen, dass Umstrukturierungen möglichst flexibel und den involvierten Interessen angepasst auch so einfach wie möglich und steuerneutral durchgeführt werden können.<sup>44</sup> Dieses Ziel sollte nicht scheitern, weil der mehrwertsteuerrechtliche Aspekt der Umstrukturierungen im Gesetzgebungsverfahren zwischen Stuhl und Bank gefallen ist.<sup>45</sup> Die Weisungen der ESTV sollten so gestaltet sein, dass die Mehrwertsteuer den Endkonsum belastet und nicht auf halbem Weg in den Unternehmungen als definitive Belastung (*taxe occulte*) stecken bleibt.<sup>46</sup> In diesem Sinne ist auch zu fordern, dass im Rahmen von Umstrukturierungen durch Übertragung von Beteiligungen die angefallene Vorsteuer geltend gemacht werden kann und der Beteiligungsumsatz nicht in die Berechnung für die Kürzung nicht direkt zuordenbarer Vorsteuern einbezogen werden muss, wenn und soweit die Geschäftstätigkeit des Unternehmens eine steuerbare ist.<sup>47</sup>

## 3.4 Umwandlungen ohne Änderung des Mehrwertsteuersubjektes

### 3.4.1 Erscheinungsformen

Die Umwandlung ist ein rein gesellschaftsinterner Vorgang, bei dem nach dem Grundprinzip der Freiheit von Wahl und Wechsel der Gesellschaftsform, unter Wahrung der rechtlichen und wirtschaftlichen Identität (Identitätsprinzip) sowie dem Grundsatz der mitgliedschaftlichen Kontinuität, nur das äussere Rechtskleid der Gesellschaft geändert wird.<sup>48</sup>

Zivilrechtlich werden grundsätzlich drei Arten von Umwandlungen unterschieden: die rechtsformwechselnde und die übertragende Umwandlung sowie die Umwandlung durch Veränderungen im Kreis der Gesellschafter.<sup>49</sup> Das Fusionsgesetz regelt heute den grössten Teil der Umwandlungssachverhalte. Zu beachten ist aber, dass z. B. die Einzelfirma und (abgesehen von der Vorsorgestiftung) die Stiftung sowie der nicht im Handelsregister eingetragene Verein durch das Umwandlungsrecht des Fusionsgesetzes nicht abgedeckt sind und zudem die mehrwertsteuerrechtlich relevante einfache Gesellschaft nicht in den sachlichen Geltungsbereich des Fusionsgesetzes fällt.<sup>50</sup> Damit laufen viele Umstrukturierungen neben den Regelungen ab, welche die ESTV für die MWST im Zusammenhang mit den fusionsgesetzlichen Sachverhalten vorsieht.

Eine *rechtsformändernde Umwandlung* liegt vor bei der Umwandlung von juristischen Personen in eine beliebige andere Körperschaft.<sup>51</sup> Da die bestehende Gesellschaft nur das Rechtskleid wechselt und kein weiterer Rechtsträger involviert ist, findet keine Übertragung von Rechten und Pflichten statt, und es wird kein Vermögen übertragen.<sup>52</sup> Unter den Sachverhalt der *übertragenden Umwandlung* fallen Umgestaltungen von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften in Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Hier gehen die von den Gesellschaftern gesamthänderisch eingegangenen Rechte und Pflichten sowie das im Gesamteigentum der Gesellschafter stehende Vermögen der Kollektiv- resp. Kommanditgesellschaft auf die Kapitalgesellschaft resp. die Genossenschaft als Alleineigentümerin über.<sup>53</sup> Trotz dieses wesentlichen Unterschieds behandelt das Fusionsgesetz die rechtsformändernde und die übertragende Umwandlung gleich. Der Vollzug der Umwandlung geschieht in beiden Fällen durch blosse Änderung des Handelsregistereintrages.<sup>54</sup> Die *Umwandlung durch eine Veränderung des Kreises der Gesellschafter* betrifft die Umwandlung einer Kollektivgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft und umgekehrt. Es handelt sich hier

43 Besonders gravierend könnte sich dies bei Grosstransaktionen auswirken, deren Volumen im Vergleich zu den ordentlichen steuerbaren Umsätzen der aufnehmenden Gesellschaft (aber u. U. auch einzelner Beteiligter) – einmalig – sehr hoch sein kann.

44 LUKAS MORSCHER, Basler Kommentar, N 5 zu Art. 1 FusG.

45 IVO P. BAUMGARTNER, Anpassungen an das Fusionsgesetz im Bereich der MWST, ST 2004, 1031 f.

46 DIEGO CLAVADETSCHER/PHILIP ROBINSON, Zehn Jahre Mehrwertsteuer in der Schweiz, ST 2004, 1147.

47 SpB Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 Ziff. 2.4, per analogiam.

48 Art. 53 FusG und FLAVIO ROMERIO, Basler Kommentar, N 1 f. zu Art. 53 FusG.

49 FLAVIO ROMERIO, Basler Kommentar, N 9 zu Art. 53 FusG.

50 Art. 54 f., 78 ff., 97 und Art. 54 Abs. 5 FusG sowie Art. 1 FusG.

51 Art. 54 Abs. 1 und 4 FusG.

52 HANS CASPAR VON DER CRONE/ANDREAS GERSBACH/Franz J. KESSLER/MARTIN DIETRICH/KATJA BERLINGER, Das Fusionsgesetz, N 697.

53 FLAVIO ROMERIO, Basler Kommentar, N 9 zu Art. 53.

54 FLAVIO ROMERIO, Basler Kommentar, N 9 zu Art. 53.



um Fälle von Aus- und Eintritten in die erwähnten Personengesellschaften sowie die Veränderung des Haftungsumfanges von Personengeschaftern, welche durch die Umwandlungsbestimmungen des Fusionsgesetzes nicht geregelt werden.<sup>55</sup>

### 3.4.2 Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug

Da bei der *rechtsformändernden Umwandlung* das Rechtssubjekt erhalten bleibt und keine Vermögensübertragung – und folglich kein Umsatz – anfällt, ist diese Art der Umwandlung mehrwertsteuerrechtlich irrelevant. Bei der *übertragenden Umwandlung* hingegen geht das Vermögen der Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft von der Gesamtheit der Gesellschafter in das Alleineigentum der Kapitalgesellschaft resp. der Genossenschaft über. Dem Grundsatz nach liegt hier sehr wohl ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Sachverhalt vor. Angeregt durch das Fusionsgesetz, welches die rechtsformändernde und die übertragende Umwandlung gleich behandelt, geht die ESTV für die übertragende Umwandlung davon aus, dass kein Wechsel des Steuersubjekts stattfindet und der Vermögensübergang von der Gemeinschaft der Gesellschafter auf die Alleineigentümerin keinen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Sachverhalt darstellt.<sup>56</sup> Die ESTV geht noch weiter, indem sie alle nach Fusionsgesetz möglichen Umwandlungen – auch solche, die nicht über die fusionsgesetzlichen Umwandlungsbestimmungen abgewickelt werden – mehrwertsteuerrechtlich «umwandlungsprivilegiert» behandelt. Die Umwandlungen von Kollektiv- in Kommanditgesellschaften und umgekehrt werden damit mehrwertsteuerrechtlich ebenfalls begünstigt behandelt.<sup>57</sup>

Für die vorgehend erwähnten Sachverhalte ist gestützt auf die Weisungen der ESTV davon auszugehen, dass mehrwertsteuerrechtlich kein Umsatz vorliegt und folglich keine Deklaration in der Quartalsabrechnung vorzunehmen und kein Meldeverfahren durchzuführen ist. Da im Rahmen der Umwandlung – obwohl das Steuersubjekt dasselbe bleibt – Gründungskosten anfallen, welche seit dem 1. Januar 2005 vorsteuerabzugsberechtigt sind, müssen u. E. auch die entsprechenden anderen mit der Umwandlung zusammenhängenden Aufwendungen (z. B. Beratung) zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn und soweit das umgewandelte Unternehmen durch seine Geschäftstätigkeit steuerbare Umsätze erzielt.<sup>58</sup>

Das umgewandelte Rechtssubjekt behält die bisherige Mehrwertsteuernummer, die Abrechnungsart, die Abrechnungsmethode sowie allfällige Optionen bei. Die Umwandlung muss unter Beilage des entsprechenden Handelsregisterauszugs innert 30 Tagen nach Eintragung in das Handelsregister an die ESTV gemeldet werden, damit der MWST-Registereintrag berichtigt werden kann. Da die Umwandlung eine Änderung der Rechtsform beinhaltet, müssen die Lieferanten und Dienstleistungserbringer der umgewandelten Gesellschaft benachrichtigt werden, damit die Vorsteuerkonformität der Kreditorenrechnungen gewährleistet wird.

Für mehrwertsteuerrechtlich nicht privilegierte Umwandlungen (Einzelfirmen, einfache Gesellschaften, Stiftungen [ohne Vorsorgestiftungen], im Handelsregister nicht eingetragene Vereine usw.) ist im Einzelnen abzuklären, welche mehrwertsteuerrechtlich relevanten Transaktionen sie enthalten.

### 3.4.3 Bemerkungen

Es wird begrüsst, dass die ESTV im MB zum Meldeverfahren auch erklärt, wann dieses nicht zur Anwendung gelangt und dabei den Umwandlungsbegriff sehr weit auslegt. Da der im MB verwendete Umwandlungsbegriff nicht nur die rechtsformändernden Umwandlungen beinhaltet, wäre es zweckmässig, den Titel der entsprechenden Ziffer des involvierten Merkblattes zu korrigieren.<sup>59</sup> Geschätzt würde ein klarer Hinweis der ESTV auf die Vorsteuerabzugsberechtigung für die im Zusammenhang mit der Umwandlung stehenden Aufwendungen.

## 4 Spezialfragen bei Verkäufen von Unternehmen und ihrer Bestandteile

### 4.1 Vorbemerkung

Unternehmen oder Unternehmensteile betreffende Verkaufstransaktionen zwischen unabhängigen Dritten sind im Grundsatz unter Anwendung derselben mehrwertsteuerlichen Bestimmungen wie die vorstehend dargestellten Umstrukturierungsvorgänge zu würdigen. Im Vordergrund steht auch hier die Unterscheidung zwischen der Veräusserung von (steuerbaren) Aktiven und ggf. Passiven auf der einen und der Veräusserung von

55 Art. 55 FusG und FLAVIO ROMERIO, Basler Kommentar, N 9 zu Art. 53.

56 MB 11 Ziff. 5.2 und zugehörige Übersicht der nach Fusionsgesetz zulässigen rechtsformändernden Umwandlungen.

57 MB 11 Ziff. 5.2 und zugehörige Übersicht der nach Fusionsgesetz zulässigen rechtsformändernden Umwandlungen.

58 MB 11 Ziff. 5.2 sowie SpB Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 Ziff. 2.4.

59 Die Überschrift von Ziff. 5.2 des MB 11 sowie der tabellarischen Darstellung sprechen nur von rechtsformändernden Umwandlungen, obwohl inhaltlich alle Arten der im Fusionsgesetz behandelten Umwandlungen abgehandelt werden.

Beteiligungsrechten auf der anderen Seite. Stärker als bei Umstrukturierungen – die häufig unter Nahestehenden stattfinden – stehen jedoch bei Verkaufstransaktionen Fragen im Vordergrund, die aus dem Interessengegensatz zwischen den Parteien hervorgehen, also z. B. Fragen nach dem steuerlichen Risiko des Meldeverfahrens, nach ökonomischem Wert bzw. Risiko von latenter Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchssteuer, nach Steuersukzession und Haftung, nach Gewährleistungen und Garantien mit möglichen späteren Zahlungsflüssen.

Die nachfolgenden Ausführungen sollen die Überlegungen zu den Umstrukturierungen im Sinne dieser zusätzlichen Themen in knapper Form ergänzen, mit dem Ziel einer Sensibilisierung der Akteure und ihrer Transaktionsberater für Mehrwertsteuerfragen im Zusammenhang mit Verkaufstransaktionen.

#### 4.2 Verkaufstransaktionen mit Aktiven und Passiven (Asset Deals)

Erfolgt eine Verkaufstransaktion mittels (entgeltlicher) Übertragung von Aktiven und ggf. Passiven (asset deal), ist anhand der bereits oben ausführlich erörterten Kriterien zu prüfen, ob das *Meldeverfahren* angewendet werden muss. Bei Transaktionen über ganze Unternehmen bzw. Unternehmensbereiche liegen bei asset deals grundsätzlich Anwendungsfälle für das Meldeverfahren vor; werden hingegen nur bestimmte Aktiven veräußert, ist insbesondere zu prüfen, ob ein Teilvermögen vorliegt oder eben nicht.<sup>60</sup> Dabei ist für beide Parteien – aufgrund einer je spezifischen Risikolage – wichtig, dass diese Frage vorgängig eindeutig geklärt oder mittels entsprechender vertraglicher Regelungen abgesichert ist: Der Verkäufer trägt bei der irrtümlichen Anwendung des Meldeverfahrens das Risiko, dass er zu einem späteren Zeitpunkt – z. B. in der Folge einer Kontrolle durch die ESTV – die Steuer auf der Übertragung der steuerbaren Aktiven noch entrichten muss, wobei eine nachträgliche Überwälzung dieser Steuer nicht sicher gelingen wird. Demgegenüber trägt der Käufer bei der irrtümlichen Unterlassung des Meldeverfahrens das Risiko, dass die im Rahmen der ordentlichen Abrechnung geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt bzw. von der ESTV nachträglich wieder belastet werden.<sup>61</sup>

Bei asset deals zwischen unabhängigen Dritten dürften die Voraussetzungen für eine *Steuersukzession* iSv Art. 30 Abs. 2 MWSTG nur in Ausnahmefällen erfüllt sein.<sup>62</sup> Dennoch sollte der Käufer diese Frage bei Transaktionen über sämtliche Aktiven und Passiven eines verkaufenden Subjektes genau prüfen, insbesondere dann, wenn die Verkäuferin in der Folge aus der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht ausscheidet.<sup>63</sup> In diesem Zusammenhang sei noch darauf hingewiesen, dass für Verkäufe (asset deals) durch Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe die Steuersukzession konsequenterweise zur Folge hätte, dass die Solidarhaftung aus Gruppenbesteuerung (Art. 32 Abs. 1 lit. e MWSTG) ebenfalls auf den Käufer übergeht.<sup>64</sup>

Will der Käufer im Hinblick auf geplante oder denkbare *spätere Umnutzungen* in die «Bemessungsgrundlage» des Verkäufers eintreten<sup>65</sup>, sind eindeutige Regelungen im Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen zu empfehlen. Im Idealfall – und sofern ausreichend Zeit vorhanden ist – können die massgeblichen Parameter bereits zu diesem Zeitpunkt der ESTV zur Bestätigung vorgelegt werden, womit sich eine Übertragung von Akten an den Käufer vermeiden lässt. Ist dies nicht möglich, muss vertraglich sichergestellt sein, dass dem Käufer die erforderlichen Beweisunterlagen anlässlich einer späteren Umnutzung zur Verfügung stehen.<sup>66</sup>

#### 4.3 Verkaufstransaktionen mit Beteiligungsrechten (Share Deals)

Bei Transaktionen, die den Verkauf der Beteiligungsrechte an einem Unternehmen zum Gegenstand haben (share deals), liegt mehrwertsteuerlich aus Sicht des Verkäufers eine entgeltliche Veräußerung von Beteiligungsrechten vor, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist. Dies hat zur Folge, dass der Verkäufer mindestens im Umfang der Vorsteuern auf Aufwendungen, die direkt im Zusammenhang mit dem Verkauf stehen, *Vorsteuerkosten* zu tragen hat. Je nach Sachlage führt der ausgenommene Umsatz überdies zu einer weiteren Vorsteuerkürzung infolge gemischter Verwendung.<sup>67</sup> Gemäss geltender Praxis der ESTV entstehen zudem auch beim Käufer Vorsteuerkosten, denn auch der Käufer darf die direkt im Zusammenhang mit dem – erfolg-

60 Die «Erledigung» dieser Frage durch Verweis auf das Fusionsgesetz bzw. auf Art. 19 bzw. 61 DBG entfällt bei Verkaufstransaktionen zwischen unabhängigen Dritten.

61 Dies ist gemäss der geltenden Fassung des MB 11 nur dann der Fall, wenn der Verkäufer die überwälzte Steuer nicht tatsächlich an den Fiskus abgeführt hat.

62 S. dazu die Ausführungen in Abschn. 2.5 dieses Beitrages.

63 Wie oben in Abschn. 2.5 dargelegt worden ist, ergibt sich aus der Rechtsprechung keine Antwort zu der Frage, ob der Weg-

fall der subjektiven Steuerpflicht des Verkäufers die Steuersukzession impliziert.

64 Zum Umfang dieser Haftung s. oben, Abschn. 2.5.

65 S. oben, Abschn. 2.2.

66 Dabei ist zu beachten, dass bei Immobilien der Zeithorizont für mehrwertsteuerlich relevante Umnutzungen bis zu 25 Jahre betragen kann, nämlich 20 Jahre «Abschreibungsdauer» plus 5 Jahre Verjährungsfrist für das letzte Jahr.

67 Ausführlicher oben, Abschn. 2.4.

reichen oder bloss geplanten – Erwerb von Beteiligungsrechten stehenden Vorsteuern nicht in Abzug bringen.<sup>68</sup>

Ist die mittels share deal veräusserte Gesellschaft ein selbständiges Mehrwertsteuersubjekt, ändert sich der mehrwertsteuerliche Status der Gesellschaft durch die Transaktion nicht. In der Regel wird der Kaufvertrag – analog zu anderen Steuerarten – eine *mehrwertsteuerliche Gewährleistung* des Verkäufers vorsehen. Hier ist zu beachten, dass die für die direkten Steuern übliche Verlängerung der Gewährleistungsfrist bis zum Zeitpunkt der definitiven Veranlagung für die Mehrwertsteuer zu kurz greift, da diese Steuer in aller Regel gar nie definitiv veranlagt wird. Deshalb sollte im Interesse des Käufers die Gewährleistungsfrist im Bereich der Mehrwertsteuer bis zum Eintreten der Verjährung der Steuerforderungen verlängert werden.<sup>69</sup> In jenen Fällen, in denen die erworbene Gesellschaft kein selbständiges Mehrwertsteuersubjekt ist, sondern Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe, sollte sich die Käuferin zivilrechtlich gegen die Risiken aus der Solidarhaftung bei Gruppenbesteuerung absichern.<sup>70</sup>

#### 4.4 Kaufpreismechanismen und nachträgliche Zahlungen

Sowohl bei asset deals als auch bei share deals kommt es vor, dass der Käufer dem Verkäufer nicht nur einen einmaligen Kaufpreis als Entgelt für die Übertragung entrichtet, sondern später noch weitere Zahlungsflüsse zwischen den beiden Parteien folgen – und zwar teilweise auch vom Verkäufer an den Käufer. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation der entsprechenden Zuflüsse sollte bereits bei der Vertragsgestaltung berücksichtigt werden, sei es, um die Frage der Überwälzung einer allfälligen Mehrwertsteuer auf solchen Zahlungen klar zu regeln, sei es um sicherzustellen, dass die vertraglichen Formulierungen aus mehrwertsteuerlicher Sicht eindeutig sind.

Grundsätzlich gibt es für nachträgliche Zahlungen drei denkbare Möglichkeiten der mehrwertsteuerlichen Qualifikation, die im Einzelfall auf ihre Angemessenheit zu prüfen sind:

- *Kaufpreisanpassung*: Ergibt sich eine Zahlung (des Käufers an den Verkäufer oder umgekehrt) aus ei-

nem vertraglich vereinbarten Kaufpreismechanismus, folgt die mehrwertsteuerliche Behandlung der zugrundeliegenden Transaktion. Bei share deals bedeutet dies eine nachträgliche Erhöhung bzw. Reduktion des von der Steuer ausgenommenen Umsatzes, ggf. mit nachträglicher Korrektur einer infolge gemischter Verwendung vorgenommenen Vorsteuerkürzung. Bei asset deals, die im Meldeverfahren abgewickelt worden sind, sollten solche Zahlungen ebenfalls ohne Entrichtung der Steuer erfolgen können. Gemäss der hier vertretenen Auffassungen sind solche Zahlungen zudem im Rahmen des Meldeverfahrens (bei dem auch die Kaufverträge vorzulegen sind) bereits angekündigt worden, so dass keine weiteren Deklarationspflichten gegeben sein sollten.

- *Schadenersatzzahlung*: Bei Zahlungen des Verkäufers an den Käufer, die sich aus vertraglichen Gewährleistungen und Garantien ergeben, lässt sich mehrwertsteuerlich argumentieren, es handle sich um Schadenersatzzahlungen.<sup>71</sup> Solche Zahlungen müssen vom Empfänger (Käufer) nicht versteuert werden; sie führen auch zu keinerlei Kürzung des Vorsteuerabzuges.
- *Sonstige Zahlung*: Lässt sich der Rechtsgrund von Zahlungen zwischen Verkäufern und Käufern aufgrund der Verträge und anderen Dokumente nicht eindeutig bestimmen, besteht das Risiko, dass der Zufluss beim Zahlungsempfänger als Entgelt für eine nicht näher definierbare Leistung qualifiziert wird. Dies hat in der Regel zur Folge, dass der Zufluss der Mehrwertsteuer zum Normalsatz unterliegt. Bei rechtzeitiger Berücksichtigung der mehrwertsteuerlichen Aspekte einer Transaktion sollte sich das Ausmass dieser unbestimmbaren Zahlungen reduzieren oder mindestens angemessen erkennen lassen.

## 5 Möglichkeiten und Grenzen des Meldeverfahrens

In jenen Fällen, in denen es Anwendung findet, nämlich bei steuerbaren Übertragungen von Gesamt- oder Teilvermögen im Rahmen von mehrwertsteuerlichen Reor-

68 Diese undifferenzierte Praxis muss nach der hier vertretenen Auffassung überdacht werden.

69 Die Praxis hat allerdings gezeigt, dass in gewissen Fällen die mehrwertsteuerlichen Risiken – mindestens theoretisch – so hoch waren, dass die Transaktion als Ganzes in Frage gestellt wurde.

70 Die weit gefasste Solidarhaftung bei Gruppenbesteuerung wird heftig kritisiert und ist von der ESTV als Problem erkannt worden. Gemäss Auffassung der ESTV bedarf es jedoch einer

Gesetzesänderung, um das Problem zu lösen. Es bleibt abzuwarten, ob eine solche Gesetzesänderung im Rahmen der Aufarbeitung des Postulates Raggenbass (vgl. dazu DIEGO CLAVADTSCHER/PHILIP ROBINSON, Zehn Jahre Mehrwertsteuer in der Schweiz, ST 2004, 1145) eingeleitet wird.

71 Je nach Ausgangslage kann dagegen argumentiert werden, es handle sich auch hier um nachträgliche Anpassungen (Reduktion) des Verkaufspreises.

ganisationstatbeständen, stellt das Meldeverfahren für die beteiligten Parteien in der Regel ein sinnvolles Instrument zur erleichterten Abwicklung solcher Vorgänge dar. Darüber hinaus bietet das Verfahren Finanzierungsvorteile, weil die Steuerbeträge (Umsatzsteuer beim Übertragenden bzw. Vorsteuerabzug beim Übernehmenden) nicht fließen und damit nicht vorübergehend beim Fiskus «angelegt» werden müssen.<sup>72</sup> Schliesslich kann das Meldeverfahren eine Anhebung der latenten Eigenverbrauchssteuer auf den übertragenen Aktiven verhindern, indem der Übernehmende unter gewissen Voraussetzungen in die (mehrwertsteuerliche) Bemessungsgrundlage des Übertragenden eintreten kann.

Die Grenzen des Meldeverfahrens, der einzigen «Umstrukturierungsnorm» im Mehrwertsteuerrecht, ergeben sich daraus, dass mit diesem Verfahren nur ein Teil der Umstrukturierungsformen geregelt wird. In jenen häufigen Fällen, in denen Umstrukturierungen durch die Übertragung von Beteiligungsrechten erfolgen<sup>73</sup>, fehlen besondere mehrwertsteuerliche Regelungen. Da Übertragungen von Beteiligungsrechten gemäss den aktuellen generellen Regeln als ausgenommene Umsätze gelten, führt dies bei vielen Umstrukturierungsvorgängen zu systematisch bedingten Steuerkosten in Gestalt nicht anrechenbarer Vorsteuern. Dieser Umstand, der den Zielsetzungen des Fusionsgesetzes und den daraus abgeleiteten steuerlichen Regelungen widerspricht, sollte im Rahmen von Anpassungen der Verwaltungspraxis der ESTV oder, soweit erforderlich, mittels Änderungen des Mehrwertsteuergesetzes korrigiert werden.

## Literatur

### Zitiert:

- BAUMGARTNER IVO P., Anpassungen an das Fusionsgesetz im Bereich der MWST, ST 2004, 1031 ff.  
 – Umstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, FStR 2001, 38 ff.  
 CLAVADETSCHER DIEGO/ROBINSON PHILIP, Zehn Jahre Mehrwertsteuer in der Schweiz, ST 2004, 1145 ff.  
 MORSCHER LUKAS, Art.1 FusG, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Basler Kommentar, Fusionsgesetz, Basel 2005 (zit.: Basler Kommentar)

ROMERIO FLAVIO, Art.53 FusG, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Basler Kommentar, Fusionsgesetz, Basel 2005 (zit.: Basler Kommentar)

SCHUMACHER RUDOLF, Option im Würgegriff, ST 2004, 689

TSCHÄNI RUDOLF/PAPA ROBERTA, Art.3 FusG, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Basler Kommentar, Fusionsgesetz, Basel 2005 (zit.: Basler Kommentar)

VON DER CRONE HANS/GERSBACH ANDREAS/KESSLER FRANZ J./DIETRICH MARTIN/BERLINGER KATJA, Das Fusionsgesetz, Zürich 2004

### Nicht zitiert:

CAMENZIND ALOIS, Die Umgestaltung von Unternehmen bei der MWST, ST 1995, 427 ff.

CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003

CLAVADETSCHER DIEGO, Das mehrwertsteuerrechtliche Meldeverfahren – Ein Wolf im Schafspelz, ST 1998, 1157 ff.

LUTZ GEORG/ROBINSON PHILIP, Mehrwertsteuerfragen bei Umstrukturierungen und Käufen bei Unternehmungen, ST 1997, 120 ff.

MERZ MICHAELA/SCHAER MARTIN, Das Meldeverfahren der MWST bleibt eine Gefahrenzone, ST 2002, 1165 ff.

METZGER MARKUS, Das Fusionsgesetz und die Auswirkungen auf die MWST, StR 2004, 555 ff.

OERTLI MATHIAS/CHRISTEN THOMAS, Das neue Fusionsgesetz – Ein zivil- und steuerrechtlicher Überblick  
 – Fusion und Spaltung (Teil 1), ST 2004, 105 ff.  
 – Umwandlung und Vermögensübertragung (Teil 2), ST 2004, 219 ff.

PROD'HOM PER, The VAT issues regarding the holding and sale of shares, ST 2000, 1287 ff.

ROBINSON PHILIP/OBERHEID CRISTINA, Art.18 Ziff.19 MWSTG, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

ROUVINEZ JEAN-DANIEL, Art.47 MWSTG, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

SCHAFROTH GERHARD, Die Mehrwertsteuer bei Unternehmens-Umstrukturierungen, ST 2002, 963 ff.

72 Die Kehrseite dieser Medaille ist darin zu sehen, dass ein mehrwertsteuerlich unkundiger Käufer bei irrtümlichem Verzicht der Parteien auf das Meldeverfahren im schlimmsten Fall seinen Vorsteueranspruch verliert.

73 Dazu zählen auch echte Fusionen, wenn sie aus dem Gesichtspunkt der Beteiligten gewürdigt werden.

SPORI PETER/MOSER MARTIN, Fusionsgesetz: Kongruenzen und Inkongruenzen zwischen Zivil- und Steuerrecht, ZBJV 2004, 301 ff.

WENK THOMAS, Art. 32 MWSTG, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

### **Weisungen der ESTV**

Merkblatt Nr.11, Übertragung mit Meldeverfahren (überarbeitete Auflage per 1.7.2004, zit.: MB 11)

SpB Nr.06, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, September 2000 (zit.: SpB 06)

SpB Nr.610.526-01, Praxisänderungen ab 1.Januar 2005, November 2004 (zit: SpB Praxisänderungen ab 1. Januar 2005)