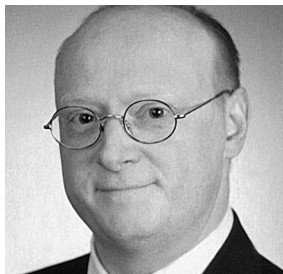


Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht

Situation aufgrund des Mehrwertsteuergesetzes und Änderungsbedarf im Rahmen des Fusionsgesetzes

Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner



Ivo P. Baumgartner, Dr. oec. publ., dipl. Steuerexperte; Hess Streuli & Partner Rechtsanwälte, Zürich; Fachbereichsleiter Unternehmenssteuerrecht und Dozent bei der Schweizerischen Akademie für Steuerlehre, Zürich

Inhalt

1	Einleitung	6.4	Belastungskorrekturen
2	Grundsätzliches	6.5	Besondere Fälle
2.1	Subjektdefinition	6.6	Eintritt in die Rechtsstellung des Übertragenden
2.2	Entgeltlichkeit von Einlagen und Entnahmen	7	Schlussbetrachtungen
2.3	Unternehmenssphäre und Verwendungssphären		Literatur und Materialien
2.4	Anrechenbarkeit der Vorsteuern		
3	Relevante Normen im Mehrwertsteuergesetz		
3.1	Steuersubjekt		
3.2	Steuerobjekt		
3.3	Belastungskorrekturen		
3.4	Bemessungsgrundlage		
3.5	Abrechnung und Entrichtung		
4	Beteiligungsübertragungen		
4.1	Umstrukturierungsfälle		
4.2	Ausgenommener Umsatz		
4.3	Vorsteuerkürzung		
5	Einlagen und Entnahmen		
5.1	Umstrukturierungsfälle		
5.2	Entnahmen		
5.3	Einlagen		
6	Vermögensübertragungen		
6.1	Umstrukturierungsfälle		
6.2	Sonderbestimmungen		
6.2.1	Zielsetzung		
6.2.2	Ausländische Modelle		
6.2.3	Das Schweizer Modell		
6.3	Meldeverfahren		
6.3.1	Anwendungszwang		
6.3.2	Steuerpflichtiger Vorgang		
6.3.3	Leistung an einen anderen Steuerpflichtigen		
6.3.4	Qualifizierter Vermögenskomplex		
6.3.5	«Reorganisationstatbestand»		
6.3.6	Zeitpunkt		
6.3.7	Wirkungen		
6.3.8	Vorgehen		

1 Einleitung

Im Unterschied zu anderen Steuerarten¹ bekundet der Gesetzgeber mit der Statuierung von Sonderbestimmungen für Umstrukturierungen von Unternehmen² bei der Mehrwertsteuer offensichtlich Mühe. So sind Bestimmungen dieser Art in Gestalt des noch näher zu beleuchtenden «Meldeverfahrens» erst aufgrund von Stellungnahmen im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens zum bundesrätlichen Entwurf³ in die Mehrwertsteuerverordnung aufgenommen worden⁴. Dabei visierten die Stellungnehmenden Geschäftsübernahmen und allgemeine Unternehmensumstrukturierungen an. Im daraus bedingten Zeitdruck hat der Bundesrat auf Elemente aus dem europäischen Mehrwertsteuerrecht zurückgegriffen⁵, diese jedoch zu einer eigenen Norm mit neuer Konzeption zusammengefügt⁶. Das Resultat weist verschiedene gewichtige Mängel auf, welche mehrheitlich durch eine auf die Zielsetzung und nicht auf den Wortlaut der Sonderbestimmung ausgerichtete Praxis der Eidg. Steuerverwaltung entschärft worden sind. Verschiedene Unzulänglichkeiten, welche teilweise erst bei einer näheren Betrachtung erkannt werden, blieben allerdings bestehen.

Ungeachtet der konzeptionellen wie redaktionellen Mängel der Regelung in der Mehrwertsteuerverordnung hat die nationalrätliche Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-N), welche den Entwurf zum Mehrwertsteuergesetz ausgearbeitet hat, keine Änderungen gegenüber der Mehrwertsteuerverordnung vorgeschlagen⁷. In der im Jahre 1995 von der Expertenkommission, welche von der WAK-N eingesetzt und mit der Ausarbeitung eines ersten Entwurfes des Mehrwertsteuergesetzes betraut worden war, durchgeführten Vernehmlassung ist zur ursprünglichen Regelung des Meldeverfahrens auch keine Kritik aufgekommen⁸. Erst aufgrund der Stellungnahme des Bundesrates zum Ent-

wurf der WAK-N sind einige redaktionelle Änderungen und die Verschiebung der Sonderbestimmung in das Kapitel über die Entrichtung der Steuer vorgenommen und vom Parlament diskussionslos angenommen worden⁹.

Die im Zusammenhang mit der Ausarbeitung des Fusionsgesetzes eingesetzte Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» hat in ihrem im Jahre 1997 veröffentlichten Bericht einige Vorschläge zur Änderung der Mehrwertsteuerverordnung unterbreitet, welche jedoch nur kleinere Modifikationen nicht konzeptioneller Art betreffen¹⁰. Im Rahmen des im Jahre 1998 abgeschlossenen Vernehmlassungsverfahrens zu den Vorschlägen der vorerwähnten Arbeitsgruppe haben – im Unterschied zur Vernehmlassung zum Entwurf des Mehrwertsteuergesetzes im Jahre 1995 – einige Vernehmlasser Mängel am Meldeverfahren erkannt und gerügt¹¹. Dies mag an den in der Zwischenzeit mit diesem Instrument gewonnenen ersten Erfahrungen liegen. Weiter ist angeregt worden, Verbesserungen am Meldeverfahren im Rahmen der zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossenen Beratungen zum Mehrwertsteuergesetz vorzunehmen und – wegen deren absehbaren Ausserkraftsetzung – von Änderungen an der Mehrwertsteuerverordnung abzusehen. Zu diesem Zeitpunkt hatte sich der Erstrat (Nationalrat) bereits mit dem Mehrwertsteuergesetz auseinandergesetzt und das Geschäft an den Zweirat überwiesen¹². Die Beratungen im Ständerat sind am 29. September 1998 aufgenommen worden, womit die Vorschläge nicht in die Vorberatungen der ständerätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-S) Eingang finden konnten. Dementsprechend hat das Parlament das Meldeverfahren in der vom Bundesrat angeregten Fassung angenommen.

In der Botschaft zum Fusionsgesetz ist Folgendes nachzulesen: «Nachdem die eidg. Räte das Mehrwertsteuer-

1 S. auch den in dieser Ausgabe erscheinenden Beitrag von MARKUS REICH, *Steuerrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes*.

2 Darunter werden nachfolgend Umgestaltungen von Unternehmen und deren Trägern wie auch Änderungen in den Beherrschungsverhältnissen verstanden (so bei Umwandlungen, Fusionen und Spaltungen).

3 Prof. Rivier und der Regierungsrat des Kantons Zürich haben die «Frage der Regelung von Geschäftsübertragungen, -teilungen und Fusionen aufgeworfen», *Bericht Vernehmlassung E-MWSTV*, 2.

4 Art. 5 Abs. 5, Art. 6 Abs. 3 und Art. 8 Abs. 3 MWSTV.

5 Der Einfluss von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie ist namentlich in der systematischen Einordnung des Meldeverfahrens bei der Definition des Steuerobjektes wie in der Verwendung der Begriffe «Gesamtvermögen» und «Teilvermögen» offensichtlich.

6 REICH, 173; LUTZ/ROBINSON, ST 1997, 120; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 424, stufen die schweizerische Lösung als «EU-konform» ein. Unklar ist, ob sich dies auf das Wahlrecht, die Regelung nicht zu übernehmen, oder auf die korrekte Umsetzung der Vorgabe bezieht.

7 *Bericht WAK-N*, Art. 6 E-MWSTG, BBI 1996 V 732.

8 Bericht der Expertenkommission über das Vernehmlassungsverfahren zum Entwurf eines Mehrwertsteuergesetzes vom 15. April 1996, Art. 5 VE-MWSTG, Anhang IV zum *Bericht WAK-N*, BBI 1996 V 837 f.

9 *Stellungnahme Bundesrat*, BBI 1997 II 398 f.

10 *Bericht ArbG Umstrukturierungen*, 15 f. und 48.

11 *Bericht ArbG Umstrukturierungen zum Vernehmlassungsverfahren*, 28 f.

12 Überweisung an den Ständerat am 20. März 1997, AB 1997 468.

gesetz am 2. September 1999 verabschiedet haben, sehen wir keinen Anlass, die Frage einer Änderung der zurzeit noch geltenden Mehrwertsteuerverordnung weiter zu verfolgen»¹³. Es steht ausser Diskussion, dass eine Änderung der Mehrwertsteuerverordnung in diesem Zeitpunkt nicht mehr sinnvoll ist. Was hingegen vom Bundesrat gar nicht erwähnt wird, ist, dass beim Meldeverfahren von verschiedenen Seiten Änderungen gefordert worden sind, welche im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Mehrwertsteuergesetz nicht mehr berücksichtigt werden konnten, und es bereits aus diesem Grund ernsthaft zu prüfen wäre, ob doch noch im Rahmen der Gesetzesrevisionen im Zusammenhang mit dem Fusionsgesetz eine Überprüfung und Änderung der umsatzsteuerlichen Bestimmungen vorzunehmen ist.

Im Herbst 2000 hat die eidg. Steuerverwaltung das bisherige Merkblatt zum Meldeverfahren überarbeitet und an das Mehrwertsteuergesetz angepasst und neu aufgelegt. Dabei sind verschiedene Präzisierungen und einige Änderungen in der Verwaltungspraxis aufgenommen worden, welche nicht direkt mit den Änderungen im Mehrwertsteuergesetz in Verbindung stehen.

Aufgrund der beschriebenen Ausgangslage sollen im vorliegenden Aufsatz die im Zusammenhang mit Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen anwendbaren Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes näher beleuchtet und auf Unzulänglichkeiten und Verbesserungsmöglichkeiten hin untersucht werden. Weiteres Ziel des Aufsatzes ist es, den Koordinationsbedarf mit den vom Fusionsgesetz tangierten steuerlichen Bestimmungen anderer Bundeserlasse zu ermitteln. Nach einer Darstellung der geltenden umsatzsteuerlichen Sonderbestimmungen sollen anhand von im Umfeld von Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen sich realisierenden Tatbeständen deren umsatzsteuerlichen Konsequenzen untersucht werden. Die Gruppierung der Tatbestände erfolgt nicht nach der üblichen und vom Fusionsgesetz übernommenen Einteilung in die einzelnen Formen von Umstrukturierungen (Umwandlungen, Fusionen und Spaltungen) sowie Vermögensübertra-

gungen. Die Einteilung erfolgt aufgrund der Natur der umsatzsteuerlich zu qualifizierenden Leistungen. Zuvor werden die Besonderheiten, welche es bei der Umsatzsteuer im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Vergleich zu anderen davon angesprochenen Steuerarten zu berücksichtigen gilt, hervorgehoben.

2 Grundsätzliches

2.1 Subjektdefinition

Die in Art. 21 MWSTG verankerte Definition des Steuersubjektes¹⁴ ist von der *zivilrechtlichen Rechtspersönlichkeit unabhängig*¹⁵. So können – im Unterschied zu anderen Steuerarten – alle Personenvereinigungen, namentlich **Personengesellschaften**, Unternehmer und somit **selbständige Steuersubjekte** sein. Bei der Mehrwertsteuer sind *Personengesellschaften steuerlich nicht transparent*, wodurch die Beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft subjektübergreifend sind. Die Mehrwertsteuer kennt auch keine subjektive Steuerpflicht kraft Rechtsform¹⁶. Die subjektive Steuerpflicht wird grundsätzlich¹⁷ nur aufgrund der Ausübung einer selbständigen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, welche eine Teilnahme am Wirtschaftsverkehr bedingt und somit nach aussen in Erscheinung tritt, ausgelöst¹⁸. Zusätzlich wird in der Schweiz noch die Überschreitung vorbestimmter Umsatzgrenzen verlangt¹⁹. Anders als bei der Besteuerung des unternehmerischen Gewinnes spielen bei der Mehrwertsteuer Unterschiede in der Rechtsform keine Rolle.

Gleich wie bei anderen Steuerarten werden bei der Mehrwertsteuer *verschiedene Betriebe eines gleichen Unternehmers* zusammengefasst und als Einheit behandelt²⁰. Es wird so von einem **einheitlichen Unternehmen** des Unternehmers ausgegangen. Einzige Schranke dieser Betrachtungsweise ist die Grenze zum Ausland²¹. Beziehungen zwischen den einzelnen betrieblichen Einheiten sind als sog. *Innenumsätze* zu betrachten, welchen keine Leistungserbringung zugrunde liegt, und die demnach nicht in den Anwendungsbereich der

13 Botschaft FusG, BBl 2000, 4381.

14 Das Steuersubjekt wird im Mehrwertsteuergesetz z.T. als «steuerpflichtige Person» (s. insb. Art. 5 MWSTG und die entsprechende Fussnote) und als «Unternehmen» (z.B. Art. 10 und 25 MWSTG) bezeichnet. Beide Begriffe erscheinen als unpräzise, zumal auch Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit Steuersubjekte sein können, und Steuersubjekt der Träger des Unternehmens (der Unternehmer) und nicht das Unternehmen selbst ist.

15 REICH, 167; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 280; RUPPE, § 1 UStG Tz. 71.

16 RUPPE, § 1 UStG Tz. 73.

17 Bei der Inlandsteuer wie bei der Einfuhrsteuer können aus Gründen des Grenzausgleichs auch Nichtunternehmer subjektiv steuerpflichtig werden (so beim «Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland» und bei der Einfuhr von Gegenständen).

18 Art. 21 Abs. 1 MWSTG; STADIE, in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 2 UStG Anm. 91.

19 Art. 21 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 MWSTG.

20 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 279.

21 Das Ausland wird in Art. 3 MWSTG in Abgrenzung zum abschliessend bestimmten Inland definiert (Negativdefinition).

Mehrwertsteuer fallen²². Aufgrund von Änderungen in der Verwendungssphäre können jedoch solche Innenumsätze mehrwertsteuerlich dennoch relevant sein, da sie zu einer Belastungskorrektur²³ führen können.

Die Mehrwertsteuer kennt im Gegensatz zu den anderen Steuerarten eine Form von *Konzernsteuerrecht*, indem grundsätzlich selbständige Steuersubjekte, welche in einer bestimmten Art miteinander verbunden sind, auf Antrag hin als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt werden (**Gruppenbesteuerung**)²⁴. Durch dieses Instrument werden die Schranken des Rechtssubjektes aufgelöst und wird statt dessen auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise des Steuersubjektes umgestellt. Die Gruppenbesteuerung bewirkt namentlich, dass die Beziehungen zwischen den einzelnen einer Gruppe angehörenden Rechtssubjekte als Innenumsätze gelten.

2.2 Entgeltlichkeit von Einlagen und Entnahmen

Bei den *direkten Steuern* werden Einlagen wie Entnahmen *durchgehend als entgeltlich* qualifiziert, zumal dadurch Auseinandersetzungsansprüche getilgt werden²⁵ bzw. Anwartschaften entstehen. Bei der Mehrwertsteuer ist der Begriff der Entgeltlichkeit dagegen enger zu definieren²⁶. So räumt auch die eidg. Steuerverwaltung ein, dass Dividenden und andere Gewinnausschüttungen kein Entgelt darstellen²⁷. Bei der Ausgabe von Aktien, Genossenschaftsanteilen und anderen Beteiligungsrechten im Zuge einer Einlage sieht die eidg. Steuerverwaltung hingegen eine (von der Steuer ausgenommene) Leistung der Gesellschaft an die Teilhaber²⁸. Bei der Einräumung eines Kredites stellt die Übereignung und Rückübereignung der Geldsumme nicht Teil der Kreditleistung dar²⁹. So kann die Einlage von Geldmitteln gegen Einräumung eines Beteiligungsrechtes um so weniger eine entgeltliche Leistung dar-

stellen³⁰. Die Ausgabe der Titel stellt denn auch nur die Verbriefung eines bereits bestehenden Rechtes dar³¹.

Soweit die Einlagen und Entnahmen in einer anderen Form als in Geld erfolgen, sind diese Vorgänge separat unter dem Blickwinkel der Leistungserbringung zu würdigen; dabei ist der Einbringende als der Leistende zu betrachten. Das Entgelt könnte in solchen Fällen in der Kürzung einer Leistungspflicht (Einlagen) oder in der Kürzung eines Auszahlungsguthabens (Entnahmen) gesehen werden. Einige Meinungen gehen dahin, dass das Entgelt im Wertzuwachs bzw. in der Wertabnahme der Beteiligung liegt³². Der Europäische Gerichtshof hat im Falle «unentgeltlicher» Leistungen an Genossenschaftler festgehalten, dass zwischen der Leistung und dem in Form einer Minderung des Wertes der Genossenschaftsanteile angenommenen Entgelt kein unmittelbarer Zusammenhang besteht und damit auch kein Entgelt angenommen werden kann³³. Spiegelbildlich hat dies auch für Einlagen (Wertzunahme) zu gelten. Im schweizerischen Schrifttum ist zur Behandlung von Einlagen noch wenig geschrieben worden, dabei wird auf den in der deutschen Literatur entwickelten Grundsatz der Leistungsvereinigung verwiesen³⁴, wonach die Einlage von Sachwerten gegen Beteiligungsrechte wie andere Gesellschafterbeiträge nicht zu einer entgeltlichen Leistung (Leistungsaustausch) führen³⁵. In diesem Sinne enthält die Sechste Richtlinie für Vermögensübertragungen eine Unterscheidung zwischen entgeltlichen sowie unentgeltlichen Übertragungen und Einlagen³⁶. Der Text von Art. 47 Abs. 3 MWSTG steht dem jedoch entgegen, da die Vermögensübertragung anlässlich einer Gründung unter den steuerpflichtigen Vorgängen erwähnt wird, für welche die Steuerpflicht durch Meldung zu erfüllen ist. Unter dem Mehrwertsteuergesetz ist somit davon auszugehen, dass Sacheinlagen als entgeltliche Vorgänge behandelt werden.

22 BAUMGARTNER, StR 1996, 267 m.w.H.

23 Über die Eigenverbrauchsbesteuerung bzw. die späte Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug (sog. Entsteuerung).

24 Art. 22 MWSTG; s. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 281 ff.

25 REICH., 36 ff.

26 Zu den Anforderungen an die innere Verknüpfung von Leistung und Entgelt s. BAUMGARTNER, StR 1996, 272 m.w.H.

27 Sie spricht jedoch unzutreffenderweise von «Umsatz», was im Ergebnis die gleichen Wirkungen zeitigt; *SB Vorsteuerkürzung*, Ziff. 1.2.2.4 und 1.2.2.5.

28 *SB Vorsteuerkürzung*, Ziff. 1.2.2.2.

29 PHILIPOWSKI, 34.

30 S. allgemein zur Einlage HUSMANN, § 1 UStG Anm. 241.

31 So auch ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Ziff. 19 MWSTG N. 52.

32 In diesem Sinne wohl REICH, 170 und REIß, *StuW* 1992, 29; REIß, *UR* 1996, 359; ablehnend die h.M., s. RUPPE, § 1 UStG Tz. 80 ff. m.w.H.

33 EuGH 4.2.1981, Rs. 154/80 «Coöperative Aardappelenbewaarplaats», *Slg.* 1981 445.

34 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 128.

35 S. auch RUPPE, § 1 UStG Tz. 77 ff.; BIRKENFELD, I, Rz. 525 ff.; HUSMANN, § 1 UStG Anm. 226 ff.; DZIADKOWSKI/WALDEN, 90 f.

36 S. dazu Abschn. 6.2.2 hiernach. Der in diesem Beitrag verwendete Begriff der Vermögensübertragung deckt sich nicht mit Art. 98 ff. E-FusG.

2.3 Unternehmenssphäre und Verwendungssphären

Die Mehrwertsteuer kennt in ähnlicher Weise wie die Einkommensteuer die Trennung zwischen einer unternehmerischen und einer privaten Sphäre³⁷. Diese Trennung betrifft jedoch einzig Einzelunternehmer, da nur solche Träger eines Unternehmens im umsatzsteuerlichen Sinne sein und gleichzeitig eine Privatsphäre aufweisen können³⁸. Die nichtunternehmerische Sphäre umfasst allerdings nicht nur die Privatsphäre, sondern sämtliche Tätigkeiten, welche nicht als unternehmerisch im Sinne der Definition der subjektiven Steuerpflicht gelten³⁹. Damit fallen Tätigkeiten, welche nicht zu Umsätzen nach Art. 5 MWSTG führen – wie Tätigkeiten in Ausübung hoheitlicher Gewalt und das Halten von Beteiligungen⁴⁰ –, nicht in die unternehmerische Sphäre, und die damit verbundenen Vermögenswerte sind nicht dem unternehmerischen Vermögen zuzuordnen. In dieser Hinsicht können neben den Einzelunternehmern auch Personengesellschaften und juristische Personen eine nichtunternehmerische Sphäre aufweisen. Bei der Gewinnsteuer besteht keine solche Zweiteilung.

Die Unterscheidung zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre erfolgt im Mehrwertsteuergesetz – im Gegensatz zu ausländischen Regelungen⁴¹ – nur auf indirektem Wege über die Bestimmung zum Eigenverbrauch, wo von «unternehmensfremde[n] Zwecke[n]»⁴² die Rede ist, sowie die Bestimmung zum Vorsteuerabzug, wo «nicht als Umsätze geltende oder private Tätigkeiten sowie Umsätze in Ausübung hoheitlicher Gewalt»⁴³ den einen Vorsteuerabzug ausschliessenden ausgenommenen Umsätzen gleichgestellt werden.

Neben der obenerwähnten Unterscheidung muss noch zwischen zwei bestimmten *Verwendungssphären* im

Unternehmen unterschieden werden, nämlich derjenigen für der Steuer unterliegende⁴⁴ sowie (echt) befreite Umsätze einerseits und von der Steuer ausgenommenen Umsätze andererseits. Für die erste Sphäre verwendet das Mehrwertsteuergesetz den Begriff des «steuerbaren Unternehmensbereich[s]»⁴⁵. Für diese Verwendungssphäre, vereinzelt auch «Steuerbereich»⁴⁶ genannt, besteht der volle Vorsteuerabzug, und Überführungen in diese Sphäre berechtigen zu einer nachträglichen Geltendmachung des Vorsteuerabzuges⁴⁷. In dieser Hinsicht kann bei Vermögenswerten, welche dieser Sphäre angehören, von grundsätzlich steuerentlasteten Vermögenswerten gesprochen werden. Eine solche Differenzierung ist den direkten Steuern fremd.

2.4 Anrechenbarkeit der Vorsteuern

Die Mehrwertsteuer will die Einkommensverwendung zu konsumptiven Zwecken durch Private belasten⁴⁸. Dementsprechend sollen die Unternehmer von der Steuer entlastet werden. Dies erfolgt durch Anrechnung der an die Vorstufe entrichteten Steuerbeträge im Rahmen des Vorsteuerabzuges⁴⁹. Eine solche Anrechnung greift grundsätzlich auch bei Vorsteuern, welche im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen anfallen. Dies bedeutet, dass bei solchen Vorgängen – im Gegensatz zur Einkommens- und Gewinnsteuer – auch ohne die Statuierung von Sonderbestimmungen eine steuerliche Belastung vermieden werden kann. Was nicht umgangen werden kann, ist die zeitliche Verschiebung zwischen Bezahlung an die Vorstufe und Anrechnung der Steuer, welche einen entsprechenden Finanzierungsbedarf bewirkt.

Bei Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen können in besonderen Fällen ungeachtet des oben dargelegten Grundsatzes Störungen in der Anrechenbarkeit von Vorsteuern eintreten. Diese können ihren Grund in zeitgleich erfolgenden Änderun-

37 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 275; es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass bei der Mehrwertsteuer nur eine Unterscheidung zwischen der unternehmerischen und der nichtunternehmerischen Sphäre vorgenommen wird, s. BUNJES/GEIST, § 2 UStG N. 122.

38 In diesem Sinne wohl auch *SB Eigenverbrauch*, Ziff. 5.1.

39 STADIE, in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 2 UStG Anm. 497 ff., 116/1; RUPPE, § 2 UStG Tz. 126.

40 Die eidg. Steuerverwaltung tut sich mit der Qualifikation des Haltens von Beteiligungen und der Dividendenerträge schwer. So werden letztere bei Holdinggesellschaften unzutreffenderweise als ausgenommene Umsätze betrachtet (*SB Vorsteuerkürzung*, Ziff. 1.2.2.4; s. auch PROD'HOM, ST 2000, 1288 f.).

41 So z.B. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG-D.

42 Art. 9 Abs. 1 lit. a MWSTG.

43 Art. 38 Abs. 4 MWSTG; s. auch BAUMGARTNER, Art. 38 MWSTG N. 38 ff.

44 Im Mehrwertsteuergesetz wird von «steuerbaren» Umsätzen gesprochen und «steuerpflichtige» gemeint (so Art. 16 und Art. 38 Abs. 2 MWSTG). Die steuerpflichtigen Umsätze werden hingegen als «der Steuer unterliegende» Umsätze bezeichnet (Art. 21 Abs. 3 lit. a MWSTG).

45 Art. 15 lit. c MWSTG.

46 So SCHUMACHER, ST 1998, 1153.

47 S. Art. 38 Abs. 2 und Art. 42 MWSTG.

48 S. auch BAUMGARTNER, Vorbem. zum 3. Kapitel MWSTG N. 3 ff.; RIEDO, 12 f.

49 Durch das Instrument der Margenbesteuerung nach Art. 35 MWSTG erfolgt eine Entlastung nicht durch einen Vorsteuerabzug, sondern durch einen Vorumsatzabzug.

gen in der Verwendungssphäre oder Einschränkungen bei der subjektiven Steuerpflicht haben. Solche Störungen sind allerdings nicht auf Transaktionen der erwähnten Art beschränkt. Bei der Mehrwertsteuer bestehen demnach – im Unterschied zu den direkten Steuern – keine besonderen Probleme bezüglich Belastung stiller Reserven.

3 Relevante Normen im Mehrwertsteuergesetz

Nachfolgend wird auf die einzelnen, für Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen relevanten Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes bzw. auf solche Bestimmungen, welche Begriffe enthalten, die mit solchen Transaktionen in Zusammenhang gebracht werden können, eingegangen. All diese Einzelnormen bilden ein System, welches in den folgenden Abschnitten auf einzelne Umstrukturierungsfälle angewendet werden soll.

3.1 Steuersubjekt

Nach Art. 22 MWSTG können verschiedene Subjekte, welche eng miteinander verbunden sind, in eine **Besteuerungsgruppe** zusammengefasst und so als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt werden. Dies bewirkt, dass Leistungsbeziehungen unter den Gruppenmitgliedern zu Innenumsätzen werden, welche umsatzsteuerlich grundsätzlich ausser Acht gelassen werden können. Die einmal gewählte Behandlung als Besteuerungsgruppe ist für mindestens fünf Jahre beizubehalten, ausser im Falle von «Umstrukturierungen»⁵⁰, wo eine vorzeitige Rückkehr zur Einzelbesteuerung zulässig ist. Nach den Äusserungen im Bericht der WAK-N ist unter der «Umstrukturierung» ausdrücklich ein Vorgang zu verstehen, welcher unter das Meldeverfahren fällt⁵¹. Die eidg. Steuerverwaltung nimmt in ihrer diesbezüglichen Verwaltungsanordnung darauf keinen Bezug und verlangt, dass durch die «Umstrukturierung» eine Aufhebung oder zumindest Änderung in der einheitlichen Leitung der Gruppe stattfindet⁵². Diese Einschränkung scheint prima vista vom Wortlaut der Bestimmung nicht gedeckt zu sein und widerspricht klar den Äusserungen der WAK-N. Ziel der fünfjähri-

gen Frist von Art. 22 Abs. 5 MWSTG ist unbestreitbar, eine gewisse zeitliche Bindung der Gruppenmitglieder an die von diesen freiwillig gewählte Besteuerung als Einheit zu gewährleisten. Dadurch kann sowohl der administrative Aufwand der Verwaltung reduziert wie auch möglichen steuerplanerischen Massnahmen entgegengewirkt werden. Aus dieser Optik erscheint die Möglichkeit, bei jeder für die Gruppe noch so unbedeutenden Vermögensübertragung im Meldeverfahren die Bindungsfrist aufzuheben, als nicht sachgerecht. Unter «Umstrukturierung» kann nicht unbesehen anderer Überlegungen ein Vorgang im Sinne von Art. 47 Abs. 3 MWSTG (Meldeverfahren) verstanden werden, auch wenn dort der gleiche Begriff verwendet wird⁵³. Eine Änderung der für die Gruppenbesteuerung massgebenden Entscheidungsgrundlagen erfolgt erst, wenn durch die Übertragung von Vermögenswerten eine Verschiebung in den Beherrschungsverhältnissen erfolgt. Dies ist allerdings bei den wenigsten Übertragungen im Meldeverfahren der Fall⁵⁴. Zudem muss sich die Änderung auf der Ebene einer andere Gruppengesellschaft beherrschenden Gesellschaft oder eines beherrschenden Einzelunternehmers verwirklichen. Wird nur eine untergeordnete Gesellschaft tangiert, so kann zwar ein Austritt aus der Besteuerungsgruppe, jedoch noch keine Auflösung der Besteuerungsgruppe erfolgen. Die Äusserungen der WAK-N erscheinen somit als wenig konsistent, währenddem der Auslegung des – im Gesetz missverständlich verwendeten – Begriffes «Umstrukturierung» durch die eidg. Steuerverwaltung zugestimmt werden kann.

Soweit eine für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit durch eine «Geschäftsübernahme» aufgenommen oder erweitert wird, **beginnt die Steuerpflicht** des übernehmenden Unternehmers nach Art. 28 Abs. 2 MWSTG im Zeitpunkt der Übernahme, soweit zu erwarten ist, dass die massgebenden Umsätze in den nächsten zwölf Monaten die gesetzlich bestimmte Umsatzgrenze überschreiten werden. Nicht näher definiert ist, was unter «Geschäftsübernahme» zu verstehen ist. In den Materialien zum Mehrwertsteuergesetz beschränkt man sich auf die Wiederholung des Begriffes⁵⁵. Ein Bezug zu Art. 47 Abs. 3 MWSTG (Meldeverfahren) wird weder direkt noch indirekt hergestellt⁵⁶. Die eidg. Steuerverwaltung betrachtet die Übernahme

50 Art. 22 Abs. 4 Satz 2 MWSTG.

51 Bericht WAK-N, Art. 20 Abs. 3 E-MWSTG, BBI 1996 V 759; gl.M. METZGER, Art. 22 MWSTG N. 10.

52 MB Gruppenbesteuerung, Ziff. 9.

53 Ein ausdrücklicher Verweis auf Art. 47 Abs. 3 MWSTG, wie z.B. in Art. 37 Abs. 4 MWSTG, fehlt jedoch.

54 So bei echten Fusionen (Verschmelzungen) und Quasi-Fusionen (Übertragung von Beteiligungsrechten).

55 Bericht WAK-N, Art. 26 E-MWSTG, BBI 1996 V 764.

56 Auch SCHAFFROTH/ROMANG (Art. 28 MWSTG N. 26) stellen keinen solchen Zusammenhang her und sprechen von der Übernahme einer «organisatorische[n] und wirtschaftliche[n] Einheit», was allerdings für ein «Teilvermögen» i.S.v. Art. 47 Abs. 3 MWSTG spricht.

eines «bestehenden Betriebes»⁵⁷ als ein Vorgang, welcher eine Überprüfung der Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht bewirkt. Die Geschäftsübernahme wird zudem als Form der Geschäftserweiterung verstanden⁵⁸. Durchaus möglich ist jedoch auch, dass die Geschäftsübernahme im Rahmen einer Gründung oder unmittelbar danach erfolgt. In einem solchen Fall ist von der Neuaufnahme einer Tätigkeit auszugehen, welche stets unter Art. 28 Abs. 2 MWSTG fällt⁵⁹. Die Geschäftserweiterung bewirkt eine erneute Prüfung der Überschreitung der Umsatzgrenze für die Auslösung der subjektiven Steuerpflicht aufgrund einer Umsatzprojektion. Diese Prüfung erstreckt sich auf sämtliche Umsätze des Unternehmers und nicht nur auf die neu dazukommenden, womit sich die Beurteilung, ob eine unter Art. 28 Abs. 2 MWSTG fallende Geschäftserweiterung vorliegt, nur an qualitative und nicht auch an quantitative Kriterien zu halten hat. Nicht massgeblich ist auch, ob die Übernahme von einem Steuerpflichtigen erfolgt, zumal die Überprüfung nur den Übernehmenden betrifft. Die Steigerung der unternehmerischen Leistung durch innerbetriebliche Massnahmen führt, soweit damit keine neue Tätigkeit aufgenommen wird, zu keiner Überprüfung im Sinne von Art. 28 Abs. 2 MWSTG⁶⁰. Die Leistungssteigerung hat zu einer strukturellen Änderung der Tätigkeit des Unternehmers zu führen, indem das Unternehmen um einen neuen steuerpflichtigen Tätigkeitsbereich («Betriebszweig»⁶¹) «erweitert»⁶² wird. Dies hat nicht nur für innerbetriebliche Massnahmen, sondern auch für die diesen gleichgestellten Geschäftsübernahmen zu gelten. Die Geschäftsübernahme ist in diesem Sinne nur eine mögliche Form der unter Art. 28 Abs. 2 MWSTG fallenden Geschäftserweiterung und führt per se noch nicht zu einer Prüfung der Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht. Die Aufnahme des Begriffes «Geschäftsübernahme» in Art. 28 Abs. 2 MWSTG erscheint so als etwas unglücklich und könnte zu unzutreffenden Schlüssen verleiten. Eine Vermögensübertragung im Sinne von Art. 47 Abs. 3 MWSTG (Meldeverfahren) kann durchaus Anlass für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht des Übernehmenden nach Art. 28

Abs. 2 MWSTG sein⁶³. Die Übertragung eines für das Meldeverfahren grundsätzlich qualifizierenden Vermögens muss jedoch nicht immer auch eine solche subjektive Steuerpflicht auslösen⁶⁴, zumal auch Verstärkungen bestehender Tätigkeitsbereiche denkbar sind, welche nicht zu einer Geschäftserweiterung führen.

In den Bestimmungen zum Zeitpunkt der **Beendigung der Steuerpflicht** sind keine Anhaltspunkte auszumachen, welche in Zusammenhang mit Unternehmensumstrukturierungen oder Vermögensübertragungen stehen würden. Massgebend ist der Zeitpunkt der Aufgabe der Tätigkeit, welche der Steuer unterliegt bzw. der Abschluss der Liquidation⁶⁵. Eine solche Aufgabe kann durchaus von einer Vermögensübertragung im Sinne von Art. 47 Abs. 3 MWSTG ausgelöst werden; nicht jede Übertragung führt andererseits zu einer Beendigung der Steuerpflicht. Die Statuierung von Sonderbestimmungen ist demnach zu Recht unterlassen worden.

Art. 30 Abs. 2 MWSTG bestimmt, dass «wer ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernimmt, ... in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens» eintritt und der bisherige Steuerschuldner noch während zweier Jahre mit dem Übernehmenden für die vor der Übernahme entstandenen Steuerschulden solidarisch mithaftet. Dabei tritt der Rechtsnachfolger in «sämtliche»⁶⁶ steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers ein. Diese Bestimmung zur **Steuernachfolge** (Steuersukzession) wirft eine ganze Reihe grundlegender Fragen auf, welche nur bei einer etwas genaueren Prüfung zu Tage treten und auf welche die Materialien wie die bisherige Literatur nur oberflächlich eingehen.

Steuersukzession bedeutet, dass der Steuernachfolger in das *Steuerrechtsverhältnis*, mit Verfahrens- wie Steuerzahlungspflichten, des Rechtsvorgängers ex lege eintritt⁶⁷. Das Steuerschuldverhältnis umfasst neben dem eigentlichen Steueranspruch noch Ansprüche aus Nebenleistungen wie Zinszahlungspflichten⁶⁸ und Steuervergütungs- und Erstattungsansprüche. Der Steueranspruch betrifft die «geschuldeten Steuern»⁶⁹, womit die-

57 *SB Steuerpflicht*, Ziff. 3.2 Abs. 2.

58 So im Titel von Ziff. 3.2 der *SB Steuerpflicht*, «Geschäftserweiterung (Geschäftsübernahme oder Eröffnung eines neuen Betriebszweiges)».

59 In Art. 28 Abs. 2 MWSTG werden zwei Tatbestände auseinandergelassen: (1) die Aufnahme und (2) die Erweiterung (durch Geschäftsübernahme oder durch Eröffnung eines neuen Betriebszweiges) einer für die Steuerpflicht massgebenden Tätigkeit.

60 In diesem Sinne *SB Steuerpflicht*, Ziff. 3.2.

61 *SB Steuerpflicht*, Ziff. 3.2.

62 Art. 28 Abs. 2 MWSTG.

63 Ausdrücklich *MB Meldeverfahren*, Ziff. 2.3; LUTZ/ROBINSON, ST 1997, 122.

64 Die Anwendung des Meldeverfahrens setzt jedoch auch die subjektive Steuerpflicht des Übernehmenden voraus.

65 Art. 29 lit. a MWSTG.

66 *Bericht WAK-N*, Art. 28 E-MWSTG, BBI 1996 V 765.

67 S. auch REICH, 179.

68 Zinsen nach Art. 47 Abs. 2 bzw. Art. 48 Abs. 4 MWSTG.

69 *Bericht WAK-N*, Art. 28 E-MWSTG, BBI 1996 V 765.

ser nicht nur die bekannten bzw. festgestellten Steuerbetreffnisse, sondern auch solche, welche erst später, namentlich aufgrund einer amtlichen Buchprüfung, festgesetzt werden, umfasst⁷⁰. Dieser Umstand bedeutet für den Rechtsnachfolger die Übernahme ihm unbekannter Risiken, welche aufgrund des der schweizerischen Mehrwertsteuer zugrunde liegenden Selbstveranlagungsprinzips und des damit verbundenen regelmässigen Ausbleibens rechtskräftiger Veranlagungen auch erheblich sein können. Die übernommenen Steuervergütungsansprüche beinhalten namentlich das Recht auf nachträgliche Entsteuerung⁷¹. Das Verfahrenspflichtverhältnis umfasst Rechte und Pflichten, die mit der Durchsetzung von Ansprüchen aus dem Schuldschuldverhältnis in Zusammenhang stehen, so namentlich die Abrechnungs- und Auskunftspflichten⁷² und das Recht zur Ergreifung von Rechtsmitteln⁷³. Ob und inwieweit auch die Bindung an bestimmte Wahlrechte (Optionen) übernommen wird, ist aus den Materialien nicht ersichtlich und wird in der Literatur nicht näher beleuchtet. Ausgehend vom Eintritt in sämtliche Rechte und Pflichten müsste konsequenterweise von einer solchen Übernahme ausgegangen werden. Soweit jedoch diese Wahlrechte im Widerspruch mit solchen, für welche sich der Rechtsnachfolger bereits zuvor entschieden hat, stehen, ist letzteren der Vorrang zu geben. Dies bedeutet, dass lediglich die an bestimmte Objekte gebundenen Wahlrechte⁷⁴ uneingeschränkt zu übernehmen sind.

Die Steuernachfolge nach Art. 30 Abs. 2 MWSTG geht bedeutend weiter als die gleichartigen Bestimmungen bei der direkten Bundessteuer⁷⁵ oder der Warenumsatzsteuer⁷⁶, wo nur im Falle der Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven von einer juristischen Person auf eine andere juristische Person mit einer entsprechenden Auflösung des übertragenden Rechtssubjektes eine

Steuersukzession Platz greift. So ist es nach dem Mehrwertsteuergesetz unerheblich, ob das übertragende Rechtssubjekt untergeht⁷⁷. Der Grund für diese Ausweitung des Anwendungsbereiches der Steuersukzession liegt offensichtlich in der Schaffung von zusätzlichem Haftungssubstrat und in der Sicherstellung der Erfüllung sämtlicher steuerlicher Pflichten⁷⁸. Obschon nicht erwähnt, darf davon ausgegangen werden, dass sämtliche Aktiven und Passiven übertragen werden müssen. In diesem Sinne äusserte sich auch die eidg. Steuerverwaltung im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuerverordnung⁷⁹. Auch die von der WAK-N erwähnten Anwendungsbeispiele betreffen ausschliesslich Vorgänge, bei welchen der bisherige Unternehmer sämtliche Aktiven und Passiven überträgt⁸⁰. Werden vor der Übertragung einzelne Vermögenswerte oder Verpflichtungen in die nichtunternehmerische Sphäre überführt, so vermag dies nichts an der Steuernachfolge zu ändern, zumal im Übertragungszeitpunkt sämtliche noch vorhandenen Aktiven und Passiven übertragen werden.

Das Verhältnis zwischen Steuernachfolge und Übertragung im Meldeverfahren wird in Art. 30 Abs. 2 MWSTG nicht aufgezeigt. Nach Ansicht der WAK-N kommt bei Anwendung des Meldeverfahrens die Steuersukzession nicht zum Tragen, zumal die Abrechnungspflicht durch die Meldung erledigt worden ist⁸¹. Dies verkennt jedoch die zuvor definierte und von der WAK-N selbst bestätigte Tragweite der Steuersukzession. Würde diese Auffassung zutreffen, so würde die Steuersukzession nach Art. 30 Abs. 2 MWSTG eine einschneidende Einschränkung erfahren und weit enger gefasst sein als die entsprechende Regelung bei der direkten Bundessteuer und der Warenumsatzsteuer, was wohl kaum den Absichten des Gesetzgebers entsprechen und in klarem Widerspruch zum Wortlaut der

70 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER (314) sind der Ansicht, dass sich die Haftung des Steuernachfolgers auf «die mit den übernommenen Aktiven und Passiven in Zusammenhang» stehenden Steuern beschränkt. Dies widerspricht allerdings der Grundkonzeption der Steuernachfolge.

71 Spätere Entstehung des Anspruches auf Vorsteuerabzug nach Art. 42 MWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 314.

72 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 314; *Bericht WAK-N*, Art. 28 E-MWSTG, BBI 1996 V 765.

73 *Bericht WAK-N*, Art. 28 E-MWSTG, BBI 1996 V 765.

74 Dies betrifft die Option für die Versteuerung von Umsätzen nach Art. 18 Ziff. 21 MWSTG (Immobilien).

75 Art. 54 Abs. 3 DBG, s. auch BAUER-BALMELLI/ROBINSON, Art. 54 DBG N. 35.

76 Art. 12 Abs. 3 WUB; s. auch METZGER, *Handbuch*, S. 343 f.

77 *Bericht WAK-N*, Art. 28 E-MWSTG, BBI 1996 V 765; METZGER, Art. 30 N. 3; REICH, 179; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 314.

78 *Bericht WAK-N*, Art. 28 E-MWSTG, BBI 1996 V 765.

79 *aMB Meldeverfahren*, Ziff. 2.4.1, wo die Steuersukzession nur im Zusammenhang mit der Übertragung eines «Gesamtvermögens» mit Aktiven und Passiven erwähnt wird. In der Neuaufgabe des Merkblattes wird nur festgehalten, dass, soweit neben den Aktiven «auch Passiven übertragen» werden, eine Steuersukzession Platz greift, *MB Meldeverfahren*, Ziff. 3.2.5.

80 Z.B. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft, *Bericht WAK-N*, Art. 28 E-MWSTG, BBI 1996 V 765; s. auch die Auflistung in CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 314.

81 *Bericht WAK-N*, Art. 28 E-MWSTG, BBI 1996 V 765; METZGER, Art. 30 MWSTG N. 4; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 314.

Bestimmung stehen würde. Auf diese Weise würde bei der Fusion zweier Kapitalgesellschaften mit Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven im Meldeverfahren keine Steuersukzession eintreten, obschon ein Rechtssubjekt aufgelöst wird.

Die auf zwei Jahre beschränkte *Mithaftung des Rechtsvorgängers* ist erst vom Parlament in das Mehrwertsteuergesetz aufgenommen worden⁸². Nach der dazu abgegebenen Begründung hat man sich von Art. 181 Abs. 2 OR (Geschäftsübertragung) inspirieren lassen, wo ebenfalls eine zweijährige solidarische Haftung des Übertragenden vorgesehen ist. Es gilt jedoch zu bedenken, dass die Verjährungsfrist für Steuerforderungen weit länger ist⁸³. Zudem kann diese Haftungsbestimmung nur Anwendung finden, soweit das übertragende Rechtssubjekt nicht vorzeitig aufgelöst wird. Nach Ablauf dieser Frist haftet ausschliesslich der Rechtsnachfolger⁸⁴.

Eine Steuersukzession tritt auch im Falle der Übertragung eines Unternehmens infolge *Tod des Unternehmers* ein⁸⁵. Die Haftung der Erben ist in einem solchen Fall beschränkt.

Von Bedeutung bei Unternehmensumstrukturierungen ist auch die in Art. 32 definierte **Haftung von Mitgliedern einer Besteuerungsgruppe**. Danach haften die einzelnen Mitglieder solidarisch für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern⁸⁶. Die von der WAK-N vorgeschlagene Beschränkung auf die vom einzelnen Gruppenmitglied selbst ausgelösten Steuerbeträge, wie dies ausländische Ordnungen kennen, ist vom Parlament (leider) nicht übernommen worden, indem es dem Antrag des Bundesrates auf Weiterführung der bisherigen Regelung gefolgt ist⁸⁷. Neben dem Umfang ist auch der zeitliche Aspekt der solidarischen Mithaftung, namentlich bei einem Herauslösen aus der Gruppe, von Bedeutung. Scheidet ein Mitglied aus einer Gruppe aus, so endet grundsätzlich seine Mithaftung. Für Steuerforderungen, welche auf die Zeitspanne der Gruppenangehörigkeit zurückgehen, hat eine solche Mithaftung weiter bestehen zu bleiben⁸⁸. Wäre dies nicht der Fall, so müssten Nachforderungen, welche auf ein aus einer

Besteuerungsgruppe ausgeschiedenes Mitglied zurückzuführen sind, alleine von den verbleibenden Mitgliedern getragen werden.

3.2 Steuerobjekt

Bei Umstrukturierungen werden verschiedentlich **Beteiligungsrechte** *begründet* oder *übertragen*. Nach Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG sind die Umsätze mit Wertpapieren und Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen *von der Steuer ausgenommen* (unecht befreit). Diese Ausnahme umfasst nicht nur Wertpapiere (Aktien u. dergl.), sondern auch Anteile an Personengesellschaften. Die eidg. Steuerverwaltung vertritt die Ansicht, dass die *Verbriefung* der Beteiligungsrechte durch Ausgabe von entsprechenden Papieren durch die Gesellschaft – gleich wie deren Übertragung – einen ausgenommenen Umsatz der Gesellschaft darstellt, welcher allerdings bei der Kürzung des Vorsteuerabzuges grundsätzlich nicht zu berücksichtigen ist⁸⁹. Diese Qualifikation führt dazu, dass sämtliche mit diesem Vorgang in Zusammenhang stehenden Vorsteuern – unabhängig von der Tätigkeit des Unternehmers – nicht in Abzug gebracht werden dürfen. Eine solche Betrachtungsweise deckt sich nicht mit dem Wortlaut der erwähnten Ausnahmebestimmung, zumal diese die Handelsgeschäfte und nicht die Schaffung von Beteiligungspapieren anvisiert, und muss bereits darum abgelehnt werden⁹⁰. Die Begründung eines Beteiligungsrechtes ohne die Ausgabe eines Wertpapiers, wie dies namentlich bei Personengesellschaften der Fall ist, bewirkt anscheinend keinen solchen ausgenommenen Umsatz⁹¹.

Die *Übertragung von Beteiligungspapieren und Anteilen an Gesellschaften* führt beim Übertragenden zu einem von der Steuer *ausgenommenen Umsatz* nach Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG, bei welchem aufgrund von Art. 17 und Art. 38 Abs. 4 MWSTG ein Abzug von Vorsteuern ausgeschlossen ist. Die eidg. Steuerverwaltung lässt es bei einmaligen Geschäftsvorfällen und soweit die unter Art. 18 Ziff. 19 MWSTG fallenden Umsätze den Betrag von CHF 10'000.– oder 5 Prozent des massgebenden jährlichen Gesamtumsatzes nicht

82 S. BRÄNDLI, AB 1998 S 979.

83 Fünf Jahre; Art. 49 MWSTG.

84 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER (314) vertreten die Ansicht, dass die Haftung des «übernehmende[n] Unternehmer[s]» auf zwei Jahre beschränkt ist (und nicht diejenige des übertragenden Unternehmers).

85 Art. 30 Abs. 1 MWSTG.

86 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 316; WENK, Art. 32 MWSTG N. 29.

87 S. Bericht WAK-N, Art. 30 E-MWSTG, BBI 1996 V 767; Stellungnahme Bundesrat, BBI 1997 II 410; DAVID und STUCKY, AB 1997 N 243 f.

88 In diesem Sinne wohl (jedoch etwas ungenau) MB Gruppenbesteuerung, Ziff. 13.5; A.M. WENK, Art. 32 MWSTG N. 29.

89 SB Vorsteuerkürzung, Ziff. 1.2.2.2.

90 So auch ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Ziff. 19 N. 52.

91 In der SB Vorsteuerkürzung wird nur der Fall der Ausgabe von Aktien, Genossenschaftsanteilen und anderen Wertpapieren geregelt.

übersteigen, zu, dass auf eine Vorsteuerabzugskürzung auf der verwendeten Verwaltungsinfrastruktur verzichtet wird⁹².

Nach Art. 18 Ziff. 20 MWSTG sind Umsätze bei der **Übertragung von Grundstücken** von der Steuer ausgenommen, und dies unabhängig davon, für welchen Zweck die Immobilie zuvor verwendet worden ist⁹³. Dem Unternehmer wird jedoch die Möglichkeit eingeräumt, bei jeder einzelnen Übertragung für deren *Versteuerung zu optieren*, soweit nachgewiesen werden kann, dass der Umsatz gegenüber inländischen Steuerpflichtigen erfolgt⁹⁴. Das Erfordernis der Steuerpflicht des Übernehmenden erschöpft sich nicht in der subjektiven Steuerpflicht, sondern umfasst auch die Weiterverwendung des Objektes im Zusammenhang mit grundsätzlich steuerpflichtigen Umsätzen⁹⁵. Diese zweite Voraussetzung kann allerdings aus dem Wortlaut der Optionsbestimmung nicht direkt gewonnen werden, deren Einführung liegt jedoch im Ermessen der eidg. Steuerverwaltung⁹⁶.

Art. 18 Ziff. 24 MWSTG nimmt die **Lieferung gebrauchter (vorbelasteter) Gegenstände**, welche ausschliesslich im Zusammenhang mit einer von der Steuer ausgenommenen Tätigkeit verwendet worden sind oder deren Bezug sonst wie vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war, von der Steuer aus⁹⁷. Diese Ausnahme ist zwingender Natur, betrifft nur Gegenstände und nicht auch Rechte und findet nur Anwendung, soweit die Gegenstände vollumfänglich vorbelastet sind. Ist letztere Bedingung nicht erfüllt, so kann eine Vorbelastung allenfalls über das Instrument der Entsteuerung nach Art. 42 MWSTG aufgehoben oder gemildert werden. Die eidg. Steuerverwaltung übt bezüglich Anwendung dieser Ausnahmebestimmung eine sehr strenge Praxis⁹⁸.

3.3 Belastungskorrekturen

In Art. 37 Abs. 4 Satz 2 MWSTG, welcher durch den Ständerat eingeführt worden ist⁹⁹, wird bestimmt, dass in den *Belegen betreffend einer Übertragung im Meldeverfahren kein Hinweis auf die Steuer* aufgenommen werden darf. Diese Bestimmung dient dazu zu verhindern, dass der Übernehmende einen Vorsteuerabzug vornehmen kann, obschon der Übertragende gar keine Steuer abgeliefert hat¹⁰⁰. Dieses Ausweisverbot kommt nach den Äusserungen der eidg. Steuerverwaltung auch in den Fällen zum Tragen, wo die Beteiligten trotz nachträglich festgestellter Pflicht das Meldeverfahren nicht angewendet und stattdessen der Übertragende die Steuer entrichtet hat¹⁰¹. In einem solchen Fall wird der vom Übernehmenden aufgrund des ihm ausgestellten Beleges vorgenommene Vorsteuerabzug nachträglich verweigert und der entsprechende Betrag (mit Verzugszins) nachbelastet¹⁰². Was mit der zu Unrecht entrichteten Steuer erfolgt, wird von der eidg. Steuerverwaltung nicht ausgeführt. Es ist jedoch, in Anlehnung an Fälle unzutreffenden Steuerausweises¹⁰³, davon auszugehen, dass der Übertragende eine Erstattung der Steuer verlangen kann, soweit er diese dem Übernehmenden rückvergütet und einen neuen Beleg ausstellt.

In Art. 9 Abs. 3 MWSTG wird eine besondere Art von **Eigenverbrauch** definiert. Verwendet der Übernehmende bei Anwendung des Meldeverfahrens «die von ihm übernommenen Gegenstände oder Dienstleistungen nicht für einen steuerbaren Zweck nach Artikel 38 Absatz 2», so ist darauf die Eigenverbrauchsteuer zu entrichten. Diese Bestimmung ist deshalb erforderlich¹⁰⁴, weil der Übernehmende diese Vermögenswerte steuerentlastet übernommen hat und eine Belastung allfälliger Nutzungsänderungen über den Eigenverbrauch nach den anderen Bestimmungen von Art. 9 MWSTG

92 SB Vorsteuerkürzung, Ziff. 1.2.2.3.

93 Die Option für die Versteuerung der Umsätze aus der Überlassung von Grundstücken wie auch die eigene Verwendung im Zusammenhang mit steuerpflichtigen und echt befreiten Umsätzen bewirken per se nicht die Steuerpflicht der Übertragung solcher Objekte.

94 Art. 26 Abs. 1 lit. b und Abs. 4 MWSTG.

95 Unklar WL 2001, Rz. 696; Eindeutig BB Liegenschaften, Ziff. 4.12.1; zu den Problemen im Zusammenhang mit Übertragungen von Immobilien im Meldeverfahren s. FLÜCKIGER, ST 1996, 716 ff. (noch zum alten Recht).

96 Die Option zielt darauf ab, die Wettbewerbsneutralität zu wahren, und die eidg. Steuerverwaltung «kann» die Option bewilligen. Eine Gefährdung der Wettbewerbsneutralität kann nur entstehen, wenn die Übertragung zu einer Vorbelastung führt, welche bei einer gleichen Verwendung des Objektes nicht eintreten würde. Dies kann nur der Fall sein, wenn der steuerpflichtige Erwerber das Objekt für die Erzielung ausgenommener Umsätze benützt.

97 Vgl. a.i.w. BAUMGARTNER, Art. 18 Ziff. 24 MWSTG N. 1 ff.

98 S. dazu die Voraussetzungen in SB Vorsteuerkürzung, Ziff. 1.2.2.6; WL 2001, Rz. 680.

99 AB 1998 S 996.

100 METZGER, Art. 37 MWSTG N. 7.

101 MB Meldeverfahren, Ziff. 1.3, 3.2.1 und 3.2.5; s. auch CLAVADTSCHER, ST 1998, 1158 ff.

102 Dies ungeachtet des Umstandes, dass sämtliche Voraussetzungen nach Art. 38 MWSTG erfüllt sind.

103 WL 2001, Rz. 808.

104 Zu Notwendigkeit und Sinn der Sonderbestimmung s. Bericht WAK-N, Art. 9 E-MWSTG, BBl 1996 V 735; ROUVINEZ, Art. 9 Abs. 3 MWSTG N. 1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 123 f.

nicht möglich wäre, zumal der Übernehmende keinen Vorsteuerabzug geltend machen konnte¹⁰⁵. In Art. 9 Abs. 2 wie Abs. 4 MWSTG wird nämlich vorausgesetzt, dass ein Anrecht auf den «vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug» bestand, was beim Meldeverfahren gerade nicht der Fall ist. Die Sonderbestimmung bezieht sich nur auf den «steuerpflichtigen Lieferungs- oder Dienstleistungsempfänger», d.h. den Übernehmenden, wodurch jede (quotale) Verwendung ausserhalb eines «steuerbaren» Zwecks zu einer (quotalen) Erfassung mit der Eigenverbrauchsteuer führen müsste¹⁰⁶. Angesichts des Umstandes, dass durch das Meldeverfahren beim Übertragenden keine Entsteuerung auf gemischt genutzte Vermögenswerte erfolgt, wird die entsprechende Vorbelastung (Restmehrwertsteuer) dem Übernehmenden weitergegeben. Würde nun die Verwendung durch den Übertragenden ausser Acht gelassen, so würden sich systemwidrige und völlig zufällige Steerkumulationen ergeben, welche eine Benachteiligung der Übertragung im Meldeverfahren bedeuten würden. Dass dies vom Gesetzgeber nicht gewollt sein kann, wird von der eidg. Steuerverwaltung anerkannt, weshalb sie nur Änderungen in der Nutzung gegenüber derjenigen, welche durch den Übertragenden erfolgte, mit einer Eigenverbrauchsteuer belegt¹⁰⁷. Diese Beschränkung ist systemkonsistent, weicht jedoch vom Wortlaut der – unglücklich formulierten – Bestimmung ab¹⁰⁸. Die von der eidg. Steuerverwaltung entwickelte Praxis stösst auf Zustimmung¹⁰⁹. Sie bewirkt im Ergebnis eine faktische Übernahme der für die Eigenverbrauchsbesteuerung massgebenden Belastungsquoten des Übertragenden durch den Übernehmenden, und dies unabhängig von einer Steuersukzession¹¹⁰.

Das Gegenstück zur Eigenverbrauchsbesteuerung bildet die **Entsteuerung** nach Art. 42 MWSTG, welche verschiedentlich als Einlageentsteuerung bezeichnet

wird¹¹¹, wobei eine Entsteuerung nur bei Einlagen ins Unternehmensvermögen aus dem nichtunternehmerischen (namentlich privaten) Bereich eines Steuerpflichtigen in Frage kommt¹¹². Einlagen von vorbelasteten Vermögenswerten durch nicht steuerpflichtige Gesellschafter können demnach mangels Subjektidentität nicht einer Entsteuerung zugeführt werden¹¹³. Voraussetzung für eine Entsteuerung ist, dass eine Steuer «früher bezahlt» worden ist¹¹⁴. Die Entsteuerung bemisst sich denn auch an den bisher nicht abziehbaren Vorsteuern bzw. an der entrichteten Eigenverbrauchsteuer. In den Fällen der Vermögensübertragung im Meldeverfahren wird seitens des Übernehmenden nie eine Steuer bezahlt und eine Vorsteuer geltend gemacht; dementsprechend könnte Art. 42 bei solchen Vermögenswerten nur zum Tragen kommen, wenn eine Eigenverbrauchsteuer nach Art. 9 Abs. 3 MWSTG entrichtet worden ist. Bei Vermögenswerten, welche im Meldeverfahren übertragen werden, kann es durchaus sein, dass der Übertragende aufgrund einer entsprechenden gemischten Verwendung nur einen teilweisen Vorsteuerabzug geltend machen konnte. Da durch die Übertragung ein steuerpflichtiger Umsatz ausgelöst wird, treten beim Übertragenden die Voraussetzungen einer Entsteuerung nach Art. 42 MWSTG ein, und ihm steht die Möglichkeit einer Entsteuerung offen. Aufgrund von Art. 47 Abs. 3 MWSTG erfolgt allerdings keine Vergütung, da keine Steuer (als Nettosteuer) zu entrichten ist, womit diese Entsteuerung ins Leere fällt. Dieser Umstand führt dazu, dass die Vorbelastung dem Übernehmenden weitergegeben wird. Es ist somit sachgerecht, dass – in Analogie zum Eigenverbrauch – auch eine Übertragung des Rechtes auf Entsteuerung erfolgt. Dies ist seitens der eidg. Steuerverwaltung erkannt worden. Diese lässt es zu, dass der Übernehmende nachträglich aufgrund von Unterlagen des Übertragenden eine Entsteuerung geltend macht¹¹⁵. Diese system-

105 Die eidg. Steuerverwaltung ging unter der Mehrwertsteuerverordnung davon aus, dass diese Sonderbestimmung nur während eines Zeitraums von sechs Monaten nach der Übertragung zur Anwendung kommen könnte und danach der Eigenverbrauch nach Absatz 1 Anwendung finden würde (*aMB Meldeverfahren*, Ziff. 4.2). Diese zeitliche Beschränkung ist nun auf den Zeitpunkt der Übertragung reduziert worden (*MB Meldeverfahren*, Ziff. 4.2), wobei die Unzulässigkeit der späteren Anwendung von Absatz 1 nach wie vor verkannt wird (*MB Meldeverfahren*, Ziff. 4.4). Zutreffend ist, den Eigenverbrauch stets auf Art. 9 Abs. 3 MWSTG abzustützen.

106 Gl.M. LUTZ/ROBINSON, ST 1997, 125.

107 *MB Meldeverfahren*, Ziff. 4.2 und 4.4.

108 Ein Anhaltspunkt für die Interpretation des tatsächlichen Willens des Gesetzgebers bildet Art. 34 Abs. 2 MWSTG, wo bestimmt wird, dass auch in den Fällen von Art. 9 Abs. 3 MWSTG «höchstens [...] von dem Wert der Aufwendungen für diese Gegenstände» auszugehen ist und dabei nur die Aufwendungen des Übertragenden gemeint sein können.

109 LUTZ/ROBINSON, ST 1997, 125; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 123 f.; kritischer SCHUMACHER, ST 1998, 1154 und FLÜCKIGER, ST 1996, 716 ff.

110 Das deutsche Recht kennt eine diesbezügliche besondere Bestimmung, § 15a Abs. 6a UStG-D.

111 Art. 40 E-MWSTG trug noch die Überschrift «Einlageentsteuerung», und die WAK-N spricht in ihrem Bericht von «einem allgemeinen Einlagetatbestand», BBl 1996 V 779; s. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 394 ff.; METZGER, Art. 42 MWSTG N. 1; GUT, Art. 42 MWSTG N. 1.

112 GUT, Art. 42 MWSTG N. 6.

113 Die Voraussetzung der formkorrekten Rechnung wäre zudem nicht gegeben. A.M. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 127.

114 Art. 42 Abs. 2 MWSTG; s. auch GUT, Art. 42 MWSTG N. 7.

115 *MB Meldeverfahren*, Ziff. 4.3 und 4.5; *SB Nutzungsänderungen*, Ziff. 9.1.

konforme Regelung findet keine Berücksichtigung in Art. 42 MWSTG, zumal der Gesetzgeber es – im Unterschied zur Eigenverbrauchsbesteuerung – versäumt hat, Sondervorschriften zum Meldeverfahren zu formulieren.

3.4 Bemessungsgrundlage

Bei Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen finden nicht selten Umsätze zwischen Personen und Unternehmern statt, welche miteinander durch ein Beteiligungsverhältnis oder sonst wie verbunden sind. Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG statuiert, dass bei Leistungen an «eine **nahestehende Person**» als **Entgelt** der Wert, welcher unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, gilt¹¹⁶. Bei Vorgängen, welche zu Buchwerten abgewickelt werden und dies auf der Ebene der Gewinn- und Einkommensteuer anerkannt wird¹¹⁷, ist für die Zwecke der Mehrwertsteuer dennoch auf den Marktwert abzustellen. Dies gilt auch für Vermögensübertragungen im Meldeverfahren, wo neben dem Buchwert auch der Marktwert anzugeben ist¹¹⁸. Dieser «objektive» Wert kann für die Bemessung einer allfälligen Eigenverbrauchssteuer herangezogen werden¹¹⁹.

Die Regelungen in Art. 34 MWSTG zur **Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch** stellen richtigerweise die Vorgänge von Art. 9 Abs. 1 MWSTG mit denjenigen von Abs. 3 gleich. Bei Entnahmen von nicht in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen ist dabei der «Einkaufspreis» massgebend. Bei unbeweglichen Gegenständen ist ebenfalls dieser Wert massgebend, wobei die Steuer höchstens auf dem um bestimmte Abzüge korrigierten Wert der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Aufwendungen berechnet wird. Ausgehend von der bereits erwähnten faktischen Übertragung der Vorbelastung bei Anwendung des Meldeverfahrens müsste – das Vorliegen entsprechender Belege und Aufzeichnungen vorausgesetzt – auf die Situation abgestellt werden, welche beim Übertragen eintreten würde. Dies wird seitens der eidg. Steuerverwaltung für in Gebrauch genommene bewegliche Gegenstände und verwendete Rechte sowie für unbewegliche Gegenstände zugelassen¹²⁰. Können die geforderten Belege nicht beigebracht werden, so wird durchgehend auf den Marktwert im Zeitpunkt der Übertragung abgestellt. Gerade in Fällen, wo die

Anwendung des Meldeverfahrens nachträglich durch die eidg. Steuerverwaltung angeordnet wird oder wo ungenügende vertragliche Abmachungen getroffen worden sind, kann es zu verhängnisvollen Schwierigkeiten bei der Beschaffung der Belege und Aufzeichnungen kommen – zumal im Mehrwertsteuergesetz keine Verpflichtung des Übertragenden zur Abgabe von Unterlagen verankert ist¹²¹ –, welche im Endergebnis zu einer Steuerkumulation führen können¹²².

3.5 Abrechnung und Entrichtung

Für Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen zentral ist die Regelung über das **Meldeverfahren** nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG. Darauf wird in einem besonderen Abschnitt eingegangen.

Nach Art. 59 MWSTG kann ein Steuerpflichtiger nach der **Saldosteuersatzmethode** abrechnen. In dem auf die abzurechnenden Umsätze anzuwendenden Saldosteuersatz (bzw. Saldosteuersätze) werden die mit solchen Umsätzen zusammenhängenden Vorsteuern pauschal (prozentual) berücksichtigt. Damit entfällt für Steuerpflichtige, welche diese Methode anwenden, grundsätzlich sowohl eine Eigenverbrauchsbesteuerung als auch eine Entsteuerung. Zu diesem Grundsatz bestehen jedoch Ausnahmen, namentlich bei Anwendung des Meldeverfahrens¹²³.

4 Beteiligungsübertragungen

4.1 Umstrukturierungsfälle

Änderungen in den Beteiligungsverhältnissen an einem selbständigen Steuersubjekt werden unter bestimmten Umständen als Unternehmensumstrukturierungen betrachtet, obschon sowohl der Unternehmensträger wie dessen Unternehmen von den Änderungen unberührt bleiben. Vorgänge dieser Art treten bei der *Quasi-Fusion* (Share Deal) wie beim *Ein- oder Austritt von Gesellschaftern* aus einer Personengesellschaft durch Übertragung der Beteiligung auf. Führt der Vorgang hingegen zu einer Änderung des Unternehmensträgers, so liegt eine Vermögensübertragung vor.

Soweit das Mitglied einer *Besteuerungsgruppe* die Mehrheit an einer gruppenfremden Gesellschaft erlangt, kann dieser Erwerb von Anteilen zu einem

116 Bezüglich Mängel dieser Bestimmung s. BAUMGARTNER, StR 1996, 278 f.; BAUMGARTNER, Art. 33 MWSTG N. 42 ff.

117 S. auch Art. 19 und 61 DBG sowie Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 StHG in der vom E-FusG vorgesehenen Fassung.

118 MB Meldeverfahren, Ziff. 3.1.

119 MB Meldeverfahren, Ziff. 4.2; SB Eigenverbrauch, Ziff. 3.1.

120 MB Meldeverfahren, Ziff. 4.4.

121 Dies im Gegensatz zu ausländischen Regelungen; z.B. § 15a Abs. 6a UStG-D.

122 S. dazu ausführlich CLAVADTSCHER, ST 1998, 1157 ff.

123 SB Saldosteuersätze, Ziff. 10.3.

Einbezug der erworbenen Gesellschaft in die Besteuerungsgruppe führen. Im Ergebnis hat ein solcher Beteiligungserwerb – auf der Ebene der Mehrwertsteuer – die gleichen Wirkungen wie eine Vermögensübertragung auf dem Wege der Fusion. Die erworbene Gesellschaft geht als selbständiges Steuersubjekt unter, und deren Vermögen wird in dasjenige der Besteuerungsgruppe integriert. Bei einem Ausscheiden aus der Besteuerungsgruppe bestehen vergleichbare Fragestellungen.

4.2 Ausgenommener Umsatz

Sowohl die Übertragung von Beteiligungspapieren wie auch der unverbriefte Anteil an einer Gesellschaft fallen unter die *Ausnahme von der Steuerpflicht* nach Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG. Der (ausgenommene) Umsatz wird vom Übertragenden erzielt.

4.3 Vorsteuerkürzung

Sowohl auf der Ebene des Übertragenden wie des Übernehmenden führt die Übertragung zu einem Ausschluss vom Vorsteuerabzug für die damit verbundenen Leistungsbezüge. Beim Übertragenden kann gegebenenfalls noch zusätzlich eine Vorsteuerkürzung wegen gemischter Verwendung bei den Verwaltungskosten eintreten, wobei die eidg. Steuerverwaltung gewisse Toleranzgrenzen und Vereinfachungsregelungen aufgestellt hat.

Im Rahmen der Vernehmlassung zum Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» ist die Behandlung der Übertragungen bei Umstrukturierungen als ausgenommener Umsatz und der damit verbundene Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht kritisiert worden¹²⁴. Diese Kritik ist sicher bei den oben dargelegten Fällen von Übernahmen durch Besteuerungsgruppen berechtigt, zumal die Wirkung des Vorganges einer steuerpflichtigen Vermögensübertragung entspricht und demnach auch die Möglichkeit der Geltendmachung der damit verbundenen Vorsteuern eröffnet werden sollte. Sinnvoll wäre auch die Eröffnung der Möglichkeit, einen Vorsteuerabzug vornehmen zu dürfen bei der Übernahme von massgeblichen Beteiligungen im Sinne von Art. 69 DBG.

5 Einlagen und Entnahmen

5.1 Umstrukturierungsfälle

Einlagen und Entnahmen erfolgen im Zusammenhang mit dem *Ein- oder Austritt von Gesellschaftern*, bei welchen keine Übertragung der Beteiligung erfolgt, sondern die Beziehungen einzig zwischen Gesellschaft und Gesellschafter stattfinden, und keine Änderung des Unternehmensträgers und auch keine Vermögensübertragung erfolgt. So z.B. bei der Fortführung einer Kollektivgesellschaft in der Form einer Einzelfirma nach Art. 579 OR¹²⁵. Einlagen erfolgen auch bei der Gründung von Gesellschaften, wobei in solchen Fällen – mit Ausnahme der Vermögensübertragung im mehrwertsteuerlichen Sinne – nicht von einer Umstrukturierung gesprochen werden kann.

Einlagen und v.a. Entnahmen kommen auch im Umfeld von Umstrukturierungen mit Vermögensübertragungen vor¹²⁶. Dies betrifft namentlich *Ausgleichsleistungen und Abfindungen* bei Fusionen¹²⁷.

5.2 Entnahmen

Barausschüttungen (Dividenden) sind kein Entgelt und führen bei der leistenden Gesellschaft zu *keiner Kürzung des Vorsteuerabzuges*¹²⁸. Gleiches gilt für die Tilgung des Auseinandersetzungsanspruches eines austretenden Gesellschafters durch die Gesellschaft. Erfolgen die Ausschüttungen in Form von *Sachentnahmen*, so wird regelmässig vom Vorliegen einer *Leistung der Gesellschaft* an den Gesellschafter ausgegangen¹²⁹, für welche die Bemessungsregel von Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG (Marktpreis) anzuwenden ist.

5.3 Einlagen

Wie bereits oben dargelegt, wird in der Schweiz bei Einlagen nicht dem Konzept der Leistungsvereinigung gefolgt. So stellen *Sacheinlagen Umsätze* des Einlegenden dar, welche – die subjektive Steuerpflicht vorausgesetzt – auf ihre Steuerpflicht hin zu untersuchen sind. Ist eine solche gegeben, so ist der Umsatz abzurechnen und die Steuer zu entrichten. Der empfangenden Gesellschaft steht dann gegebenenfalls die Möglichkeit der Entlastung über den *Vorsteuerabzug* offen. Ist der Einlegende nicht subjektiv steuerpflichtig, so kann es vorkommen, dass die eingebrachten Vermögenswerte vorbelastet sind. Eine Entlastung über eine Entsteuerung nach Art. 42 MWSTG ist jedoch nicht möglich, da

124 Reaktion der Treuhand-Kammer, *Bericht ArbG Umstrukturierungen zum Vernehmlassungsverfahren*, 29.

125 S. auch Art. 55 Abs. 3 E-FusG. Zur Weiterführung des Unternehmensträgers s. BGE 101 Ib456 E. 2a.

126 S. auch REICH, 170 ff.

127 Art. 7 Abs. 2 und Art. 8 E-FusG.

128 SB *Vorsteuerkürzung*, Ziff. 1.2.2.2.

129 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 131; SB *Eigenverbrauch*, Ziff. 3.1.

Empfänger der Leistung mit offenem Steuerausweis der Einlegende und nicht die Gesellschaft ist¹³⁰. *Bareinlagen* führen unabhängig von der Ausgabe von Beteiligungspapieren zu keinen Umsätzen, wobei die eidg. Steuerverwaltung bei der Ausgabe von Aktien u. dergl. trotzdem von einem ausgenommenen Umsatz der Gesellschaft ausgeht.

6 Vermögensübertragungen

6.1 Umstrukturierungsfälle

Zu einer Übertragung eines besonders zu qualifizierenden Vermögens kommt es in den Fällen der echten wie der unechten *Fusion*, der *übertragenden Umwandlung*, der *Spaltung*, der *Vermögensübertragung* nach Art. 69 des Entwurfes des Fusionsgesetzes und der *Geschäftsübertragung* nach Art. 181 OR. Bei der formwechselnden Umwandlung¹³¹ findet hingegen keine Übertragung von einem Steuersubjekt zu einem anderen statt. Bei diesen Vorgängen spielt es keine Rolle, ob die Übertragung gegen frei verfügbares Entgelt oder als Einlage erfolgt. Eine für die Mehrwertsteuer relevante Vermögensübertragung erfolgt auch im Falle der *Schenkung* und im *Erbfall*.

6.2 Sonderbestimmungen

6.2.1 Zielsetzung

Sonderbestimmungen im Bereich der Vermögensübertragungen, wie das Meldeverfahren, bezwecken nicht einen Verzicht auf eine Besteuerung, zumal im unternehmerischen Bereich durch das Instrument des Vorsteuerabzuges ohnehin eine Entlastung möglich wäre. Sie dienen vielmehr der Vereinfachung in der Abwicklung¹³² und sollen sinnvolle unternehmerische Umgestaltungen und Neustrukturierungen nicht durch eine unnötige Bindung von Liquidität behindern¹³³. Dabei soll sichergestellt werden, dass damit keine Steuerausfälle verbunden sind, aber auch, dass keine Steuerkumulationen eintreten. Die Aufgabe der Steuersicherung kommt nicht direkt diesen Sonderbestimmungen, sondern derjenigen über die Steuernachfolge zu.

6.2.2 Ausländische Modelle

Das **Gemeinschaftsrecht** kennt in Art. 5 Abs. 8 (Lieferungen) bzw. Art. 6 Abs. 5 (Dienstleistungen) der Sechsten Richtlinie ein Wahlrecht der Mitgliedstaaten, wonach diese die «Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln [können], als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt». Danach wird bei Vermögensübertragung vom Vorliegen eines *Nichtumsatzes* ausgegangen und nicht eine Steuerbefreiung oder eine Befreiung von der Pflicht zur Entrichtung der Steuer gewährt¹³⁴. Geregelt werden drei Typen von Übertragungen: die entgeltlichen (Veräusserungen), die unentgeltlichen (Schenkungen) und die im Rahmen von Einbringungen (Sacheinlagen).

Diese Vorgabe ist von den verschiedenen Mitgliedstaaten – soweit überhaupt – unterschiedlich umgesetzt worden. Festzustellen ist allgemein eine *Zweiteilung der Umsetzung ins nationale Recht* über die **Sondergesetzgebung zu den Unternehmensumstrukturierungen** einerseits und das Mehrwertsteuerrecht andererseits. Soweit ein Vorgang bei der *Einkommens- und Gewinnsteuer privilegiert* wird, wird regelmässig auch bestimmt, dass dieser keinen Umsatz bei der Mehrwertsteuer darstellt¹³⁵. Für Geschäftsübertragungen, welche als *entgeltliche oder teilentgeltliche Veräusserungen* abgewickelt werden, bestehen Sonderbestimmungen in den **Mehrwertsteuergesetzen**, welche entweder von einem steuerpflichtigen Umsatz (z.B. Österreich¹³⁶) oder von einem Nichtumsatz (z.B. Deutschland¹³⁷) ausgehen.

6.2.3 Das Schweizer Modell

In der Schweiz ist *keine Zweiteilung* zwischen privilegierten Einlagetatbeständen (Einbringungen) und Veräusserungen vorgenommen worden, und eine solche ist auch nicht im Rahmen des Fusionsgesetzes vorgesehen. Die Regelung nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG geht, wie schon Art. 5 Abs. 5 bzw. Art. 6 Abs. 3 MWSTV, von der *grundsätzlichen Steuerbarkeit der Übertragungen* aus. Die Privilegierung erfolgt nur auf der Ebene der Entrichtung der Steuer, an deren Stelle eine Meldung tritt.

130 A.M. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 127.

131 S. auch Art. 53 f. E-FusG.

132 So bei der Nichtfeststellung der Werte bei Umstrukturierungen, HUSMANN, § 1 UStG Anm. 1086.

133 So auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 424; ROUVINEZ, Art. 47 Abs. 3 MWSTG N. 2.

134 AMMANN, UR 1998, 286; HUSMANN, § 1 UStG Anm. 1086; s. ferner SCHWARZ, UR 1994, 185 ff.

135 So im österreichischen Umgründungssteuergesetz (BGBl. Nr. 699/1991) namentlich § 6 Abs. 3 (Verschmelzung), § 11 Abs. 3 (Umwandlung), § 22 Abs. 2 (Einbringung), § 26 Abs. 2 (Zusammenschluss) und § 38 f. Abs. 2 (Spaltung); s. auch WALTER, 54, 83, 141, 180, 264. Ähnliche Bestimmungen bestehen im deutschen Umwandlungssteuergesetz vom 28. Oktober 1994, BGBl 1994 I 3267, geändert durch Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, BGBl 1999 I 402.

136 § 4 Abs. 7 UStG-A; s. auch RUPPE, § 4 UStG Tz. 143 ff.

137 § 1 Abs. 1a UStG-D; HUSMANN, § 1 UStG Anm. 1085 ff.

Obschon das schweizerische Modell von jenem des Gemeinschaftsrechts abweicht, hat der schweizerische Gesetzgeber sich von Art. 5 der Sechsten Richtlinie offensichtlich inspirieren lassen. Zudem wäre davon auszugehen, dass im Endergebnis bei beiden Modellen das gleiche Resultat erreicht wird, nämlich keine Steuerentrichtung. Die Unterschiede liegen in den Detailregelungen, welche im Mehrwertsteuergesetz, wie bereits oben dargelegt, nicht immer sehr glücklich ausgefallen sind.

6.3 Meldeverfahren

6.3.1 Anwendungszwang

Unter dem Regime der Mehrwertsteuerverordnung hat die eidg. Steuerverwaltung zu Beginn die Ansicht vertreten, dass das Meldeverfahren als Wahlrecht des Steuerpflichtigen zu verstehen sei¹³⁸. Erst mit der Neuauflage 1997 der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige – also zu einem Zeitpunkt, in welchem die Arbeiten der WAK-N zum Mehrwertsteuergesetz bereits abgeschlossen waren – ist ein Meinungsumschwung erfolgt und mit ihm die Praxis dahingehend abgeändert worden, dass das Meldeverfahren zwingend anzuwenden ist. Dies ist auf Kritik gestossen¹³⁹. Im Text von Art. 47 Abs. 3 MWSTG, welcher in dieser Form vom Bundesrat vorgeschlagen worden ist¹⁴⁰, kommt die zwingende Natur des Meldeverfahrens (*«hat»*) klar zum Ausdruck. Damit besteht für den Steuerpflichtigen *kein Wahlrecht*¹⁴¹, und eine abgerechnete Transaktion kann nachträglich als Übertragung im Meldeverfahren qualifiziert werden, dies mit den bereits oben dargelegten Auswirkungen.

6.3.2 Steuerpflichtiger Vorgang

Die Vermögensübertragung ist ihrem Wesen nach ein **einheitlicher Vorgang**¹⁴². Dies kommt in den verschiedenen Fällen der Gesamtrechtsnachfolge, welche mit dem Fusionsgesetz noch ausgeweitet werden sollen¹⁴³, besonders gut zum Ausdruck. Aus der Sicht der Mehrwertsteuer steht stets die Übertragung der Vermögenswerte im Vordergrund. Die Übernahme von Verpflichtungen, Rückstellungen und passiven Abgrenzungsposten ist hingegen Teil des Entgelts und damit der Bemessungsgrundlage der Steuer. Ausgehend von der Einheitlichkeit des Vorganges fragt es sich, ob nicht auch eine einheitliche Leistung vorliegt, welche mehr-

wertsteuerrechtlich einheitlich zu qualifizieren ist. Bei der Gesamtrechtsnachfolge ist eher von einer solchen Einheit auszugehen. Bei Geschäftsübertragungen nach Art. 181 OR, wo eine Einzelrechtsnachfolge erfolgt, ist dagegen von mehreren Einzelübertragungsvorgängen und so von einem Bündel unterschiedlicher Umsätze auszugehen¹⁴⁴. In Art. 47 Abs. 3 MWSTG wird von der (singular) «steuerbaren Lieferung und Dienstleistung» gesprochen, was auf eine *einheitliche Qualifikation* schliessen lässt, und dies unabhängig davon, ob es sich um eine Gesamt- oder eine Einzelrechtsnachfolge handelt. Das österreichische Recht, welches für Veräusserungsübertragungen ebenfalls von einer grundsätzlichen Steuerbarkeit der Vermögensübertragung ausgeht, bestimmt klar, dass es sich um verschiedene Umsätze handelt und enthält einen Vorbehalt für die Ausnahme von der Steuerpflicht einzelner Umsätze¹⁴⁵. Vergleichbare Bestimmungen sind in das Mehrwertsteuergesetz nicht aufgenommen worden. Dessen ungeachtet geht die *eidg. Steuerverwaltung* allgemein von der *Teilbarkeit der Leistung* aus, ohne dies jedoch zu begründen, obschon sie damit vom Wortlaut des Gesetzes abweicht¹⁴⁶.

Das Meldeverfahren ist nur anzuwenden, soweit die erbrachte(n) Leistung(en) *der Steuer unterliegt (bzw. unterliegen)* (steuerpflichtige Leistung[en]). Besteht das übertragene Vermögen ausschliesslich aus Vermögenswerten, welche unter eine Ausnahmebestimmung von Art. 18 MWSTG fallen (z.B. Beteiligungsrechte, Immobilien, für von der Steuer ausgenommene Tätigkeiten verwendete Betriebsmittel), so ist keine Steuer zu entrichten, welche durch Meldung erledigt werden könnte. Bei gemischten Vermögen nimmt die eidg. Steuerverwaltung eine Aufteilung vor. Das *Meldeverfahren betrifft zwar sämtliche Umsätze* (Abrechnungspflicht), wobei die *Befreiung von der Entrichtung der Steuer nur die steuerpflichtigen (Teil-) Umsätze betreffen kann*.

Die eidg. Steuerverwaltung sieht für den *Goodwill* eine besondere Behandlung vor; so wird dieser im Falle einer Nutzungsänderung nicht in die Bemessungsgrundlage der Eigenverbrauchsteuer einbezogen, soweit dieser zuvor separat ausgewiesen worden ist¹⁴⁷. Damit erfolgt eine klare Abgrenzung zur Verwendung der Gegenstände.

138 S. dazu Rz. 428 der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige in der Fassung Herbst 1994 («können»).

139 CLAVADETSCHER, ST 1998, 1157; SCHUMACHER, ST 1998, 1153.

140 *Stellungnahme Bundesrat*, BBl 1997 II 398 f.

141 So auch *MB Meldeverfahren*, Ziff. 1.4; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 424 f.; a.M. METZGER, Art. 47 MWSTG N. 6.

142 RUPPE, § 4 UStG Tz. 145 und 152.

143 So z.B. Art. 22 Abs. 1 E-FusG (Fusion).

144 S. auch HUSMANN, § 1 UStG Anm. 1093.

145 § 4 Abs. 7 UStG-A.

146 *MB Meldeverfahren*, Ziff. 2.2.

147 *MB Meldeverfahren*, Ziff. 4.2 und 4.4.

Wenn eine Vermögensübertragung **unentgeltlich**¹⁴⁸ erfolgt, ist zu prüfen, ob der Vorgang nicht unter die Eigenverbrauchsbestimmung von Art. 9 Abs. 1 MWSTG fällt¹⁴⁹. Unter dem Regime der Mehrwertsteuerordnung waren die unentgeltlichen Vorgänge noch in den Bestimmungen zu den steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen geregelt, womit sich die Frage des Eigenverbrauches aufgrund dieser Gleichstellung nicht stellte. Dies mag ein Grund sein, weshalb weder die eidg. Steuerverwaltung noch die Literatur auch bezüglich dem Mehrwertsteuergesetz näher auf diese Typologie von Übertragungen eingehen. Soweit der Übertragende *Einzelunternehmer* ist und die Normen zur nahestehenden Person nicht greifen, was bei nicht im Unternehmen mitarbeitenden Angehörigen und Verwandten stets der Fall ist¹⁵⁰, liegt *Eigenverbrauch* vor. Bei unentgeltlichen Übertragungen im Rahmen von Gesellschaften ist davon auszugehen, dass die Entnahme den Gesellschaftern zugeschrieben wird und so als entgeltlicher Vorgang umgedeutet wird. Liegt Eigenverbrauch vor, so ist die dafür geschuldete Steuer im Meldeverfahren abzurechnen und muss so nicht entrichtet werden. Art. 47 Abs. 3 MWSTG greift nämlich auch für diese Art von Umsätzen¹⁵¹, nicht aber für Entnahmen, welche nicht auf den Übernehmenden übergehen.

6.3.3 Leistung an einen anderen Steuerpflichtigen

Voraussetzung für die Anwendung des Meldeverfahrens ist, dass *Übertragender wie Übernehmender* im Zeitpunkt der Übertragung **subjektiv steuerpflichtig** sind¹⁵². Das Erfordernis der Steuerpflicht ist auf den *Zeitpunkt der Übertragung beschränkt*; so kann der Übertragende durch den Vorgang wegen Tätigkeitsaufgabe mit oder ohne Auflösung aus der Steuerpflicht ausscheiden. Der Übernehmende kann auch erst durch den Vorgang wegen Tätigkeitsaufnahme in die Steuerpflicht eintreten.

Das Erfordernis des Vorliegens zweier Steuerpflichtiger ist bei Vermögensübertragungen innerhalb einer

Besteuerungsgruppe nicht gegeben. Entscheidend ist, dass bei solchen Transaktionen *gar keine unter das Mehrwertsteuergesetz fallende Leistung* erbracht wird¹⁵³, zumal es sich um sog. Innenumsätze handelt.

Nach Ansicht der eidg. Steuerverwaltung sind Übertragungen im **Erbgang** einer unentgeltlichen Übertragung gleichgestellt¹⁵⁴. Unter dem Regime der Mehrwertsteuerordnung könnte dies wohl noch irgendwie über die vorerwähnte Gleichstellung in Art. 5 Abs. 5 MWSTV begründet werden. Da im Mehrwertsteuergesetz die Regelung nicht mehr auf der Ebene des Steuerobjektes erfolgt, gelten bezüglich Steuerobjekt uneingeschränkt die normalen Beurteilungsregeln. Bei der Erbschaft liegt mangels Leistungswille – im Unterschied zu unentgeltlichen Leistungen (Schenkung, Erbvorbezug) – *gar keine Leistung vor*¹⁵⁵. So löst die Vermögensübertragung keine Lieferung/Dienstleistung aus. Zu untersuchen ist, ob – wie bei der Schenkung – Eigenverbrauch vorliegt. Soweit das Unternehmen von den Erben weitergeführt wird, liegt eindeutig kein Eigenverbrauch vor¹⁵⁶. Dies bedeutet, dass auch keine Steuer zu deklarieren oder zu entrichten wäre, welche durch das Meldeverfahren erledigt werden müsste. Der Vorgang müsste jedoch der eidg. Steuerverwaltung gemeldet werden, zumal ein Steuerpflichtiger wegfällt und ein neuer einzutragen ist. Wird das Unternehmen von den Erben nicht fortgeführt, da der Erblasser dessen Zerschlagung angeordnet hat, so ist auf den Todestag hin eine Entnahme durch den Erblasser anzunehmen, welche unter Art. 9 Abs. 1 MWSTG fällt. Fehlt eine solche Anordnung und wird das Unternehmen von den Erben aufgelöst, so ist nicht von einer Entnahme durch den Erblasser auszugehen, da eine solche einer entsprechenden Handlung bedarf. Da die Unternehmereigenschaft nicht vererbbar ist¹⁵⁷, fragt es sich, ob eine steuerliche Erfassung auf der Ebene der Erben dennoch greifen kann. Soweit das übertragene Unternehmensvermögen nicht nur wenige Vermögenswerte umfasst, ist davon auszugehen, dass die Liquidationshandlungen der Erben eine Steuerpflicht auslösen¹⁵⁸, wodurch die steuerliche Erfassung wieder gewährleistet ist.

148 Werden bei der Übertragung auch Verbindlichkeiten, Rückstellungen und passive Abgrenzungspositionen übernommen, so ist der Vorgang zumindest teilentgeltlich und somit nicht unentgeltlich.

149 Zum deutschen Recht s. auch SCHÖN, UR 1993, 21 ff.; AMMANN, UR 1995, 173 ff.

150 SB *Eigenverbrauch*, Ziff. 3.2.

151 A.M. GUT, Art. 9 MWSTG N. 17, welcher jedoch eine Gleichstellung der Praxis überlassen will.

152 MB *Meldeverfahren*, Ziff. 2.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 426; ROUVINEZ, Art. 47 Abs. 3 MWSTG N. 11.

153 So wohl auch MB *Meldeverfahren*, Ziff. 2.2.

154 MB *Meldeverfahren*, Ziff. 1.2.

155 BAUMGARTNER, StR 1996, 264; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 95 f.; DZIADKOWSKI/WALDEN, 86.

156 Generell CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 95; RUPPE, § 1 UStG Tz. 349, § 2 UStG Tz. 151.

157 So BUNJES/GEIST, § 2 UStG N. 17 und 19.

158 RUPPE, § 2 UStG Tz. 154.

6.3.4 Qualifizierter Vermögenskomplex

Art. 47 Abs. 3 MWSTG setzt voraus, dass die übertragenen Vermögenswerte ein «*Gesamtvermögen*» oder ein «*Teilvermögen*» bilden. Diese Terminologie ist von Art. 5 Abs. 8 der *Sechsten Richtlinie übernommen* worden und ist dem übrigen schweizerischen Steuerrecht fremd. Bei der Einkommens- und der Gewinnsteuer, so auch im Rahmen des Fusionsgesetzes, wird auf den «*Betrieb*» bzw. den «*Teilbetrieb*» abgestellt, wobei diese Eigenschaft im Falle der Fusion mit Übernahme sämtlicher Aktiven und Passiven nicht verlangt wird. Ein begriffliches wie inhaltliches Abweichen von der Vermögensqualifizierung bei den direkten Steuern ist weder sinnvoll noch durch die Eigenheiten der Mehrwertsteuer bedingt¹⁵⁹. So werden die Begriffe in der Sechsten Richtlinie von den Mitgliedstaaten durchgehend im Sinne der direkten Steuern ausgelegt¹⁶⁰.

Nach den Ausführungen der eidg. Steuerverwaltung liegt ein **Gesamtvermögen** dann vor, wenn «alle Aktiven des Unternehmens» übertragen werden¹⁶¹. Besondere Anforderungen an die Zusammensetzung dieser Aktiven (Betriebseigenschaft) werden nicht verlangt, auch nicht in den Fällen der übertragenden Umwandlung und der einfachen Geschäftsübertragung. Soweit einzelne, auch nicht betriebsnotwendige Aktiven aus dem Unternehmen entnommen werden, wird das Vorliegen eines Gesamtvermögens verneint. Dass eine solche Einschränkung nicht sachgerecht ist, muss nicht näher beleuchtet werden, und es kann auf die diesbezüglichen Erfahrungen bei den direkten Steuern verwiesen werden. Nicht verlangt wird, dass die Steuerpflicht des Übertragenden endet, obschon dies in den allermeisten Fällen auch eintreten wird.

Was unter einem **Teilvermögen** zu verstehen ist, führt die eidg. Steuerverwaltung ausführlich aus¹⁶². Dabei benützt sie Begriffe, welche von den direkten Steuern her bekannt sind, jedoch mit einer abweichenden Bedeutung. Es wird verlangt, dass die Vermögenswerte eine «organische Einheit» bilden und dies aus der Sicht des Übertragenden zu beurteilen sei. Damit werden verschiedene Gegenstände der gleichen Art (z.B. Warenla-

ger) bereits als Teilvermögen verstanden. Besonders fragwürdig erscheint der Umstand, dass die Qualifikation des Vermögenskomplexes an subjektive Betrachtungen, und zwar des Übertragenden, geknüpft werden, welche vom Übernehmenden gar nicht abgeschätzt werden können¹⁶³. Die sehr weite Auslegung des Begriffes Teilvermögen findet ihre Befürworter¹⁶⁴, entspricht jedoch in keiner Weise der gemeinschaftsrechtlichen Vorlage und dem Grundkonzept der Mehrwertsteuer. Das Meldeverfahren ist eine Privilegierung, welche an deren Zielsetzung, die gerade nicht die Schaffung von potenziellen Steuerkumulationen ist, auszurichten ist. Eine weitestmögliche Abstimmung mit den direkten Steuern ist zudem vordringlich.

6.3.5 «Reorganisationstatbestand»

Nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG hat die Vermögensübertragung «im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation oder einer *Umstrukturierung* (wie z.B. eines Unternehmenszusammenschlusses)» zu erfolgen. Wesentlich ist, dass nicht nur Einlagegeschäfte, sondern auch Veräusserungsgeschäfte unter die Privilegierung fallen. Dies entspricht der oben erwähnten Zweiteilung in unseren deutschsprachigen Nachbarstaaten.

Die drei vorerwähnten Tatbestände werden gemeinsam als Reorganisationstatbestand bezeichnet¹⁶⁵, wobei eine Gründung oder Liquidation nicht unbedingt mit einer Reorganisation (Umstrukturierung) in Zusammenhang stehen muss¹⁶⁶. Die *Anforderungen an den Reorganisationstatbestand sind höchst bescheiden*; so liegt eine solche dann vor, wenn «die Rechtsform, die Inhaber einer Personengesellschaft, der Umfang oder die Tätigkeit(en) eines Unternehmens ganz oder teilweise ändern»¹⁶⁷. Zudem geht die eidg. Steuerverwaltung beim Vorliegen eines Gesamt- oder Teilvermögens «in der Regel» vom Vorliegen einer Reorganisation aus. Eine solch weitgehende Interpretation des Reorganisationsbegriffes sprengt den Rahmen einer vertretbaren Auslegung und weicht erheblich vom Umstrukturierungstatbestand nach den steuerlichen Bestimmungen des Entwurfes des Fusionsgesetzes ab.

159 Als Eigenheit kann der Umstand betrachtet werden, dass bei der Mehrwertsteuer unerheblich ist, ob die Übertragung gegen Beteiligungsrechte oder gegen frei verfügbares Entgelt erfolgt, zumal bei der Mehrwertsteuer nicht die Frage nach den stillen Reserven von Bedeutung ist.

160 So erfolgt auch eine Normierung in den Sondergesetzen über Unternehmensumgestaltungen, s. oben (Abschnitt 6.2.2).

161 MB Meldeverfahren, Ziff. 2.4.2.

162 MB Meldeverfahren, Ziff. 2.4.3 ff.

163 Die damit verbundenen Risiken einer nachträglichen Umqualifikation einer Transaktion in eine Übertragung im Melde-

verfahren mit deren unliebsamen Auswirkungen sind für den Übernehmenden nicht absehbar. S. ausführlich CLAVADTSCHER, ST 1998, 1157 ff.

164 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 426; CAMENZIND, ST 1995, 428.

165 MB Meldeverfahren, Ziff. 2.5; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 427.

166 Die WAK-N führt als Beispiel («beispielsweise») einer Gründung die formwechselnde Umwandlung an, *Bericht WAK-N*, Art. 6 E-MWSTG, BBI 1996 V 732.

167 MB Meldeverfahren, Ziff. 2.5.

6.3.6 Zeitpunkt

Die Vermögensübertragung erfolgt im Zeitpunkt der *Erfüllung* des der Übertragung zugrunde liegenden Vertrages. Bei Umstrukturierungen werden die Wirkungen der Übertragung oft auf einen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt (zurück-) bezogen¹⁶⁸, wobei gegenüber den Leistungsempfängern erst ab dem Zeitpunkt der Umsetzung der Übertragung gemäss den neuen Verhältnissen aufgetreten wird. Bei eintragungspflichtigen Vorgängen sieht der Entwurf des Fusionsgesetzes ausdrücklich vor, dass die Vermögenswerte und Verpflichtungen im Zeitpunkt der *Eintragung* übergehen¹⁶⁹.

Die eidg. Steuerverwaltung anerkennt als Zeitpunkt der Vermögensübertragung bei juristischen Personen das Eintragsdatum im Handelsregister und bei Personenunternehmen das Datum des Vertrages¹⁷⁰. Das Abstellen auf das Datum des Verpflichtungsgeschäftes ist nicht sinnvoll, zumal die Mehrwertsteuer durchgehend auf die Erfüllungshandlungen abstellt¹⁷¹. Bei nicht eintragungspflichtigen Vorgängen ist damit auf den Zeitpunkt der Vertragserfüllung abzustellen.

6.3.7 Wirkungen

Das Meldeverfahren hat zwei Wirkungen, nämlich (1) die *Erfüllung der Abrechnungspflicht* und (2) die *Erfüllung der Steuerzahlungspflicht*. Das erstgenannte Element des Steuerschuldverhältnisses wird im Mehrwertsteuergesetz nicht ausdrücklich geregelt. Es gehört jedoch zum Wesen eines Meldeverfahrens, dass dadurch auch die Deklarationspflicht erfüllt wird. So sind die mit der Vermögensübertragung im Meldeverfahren verbundenen Umsätze nicht auch noch in die ordentlichen Abrechnungen aufzunehmen.

6.3.8 Vorgehen

Der Übertragende hat die Meldung innert *dreissig* Tagen nach der Übertragung mittels amtlichem *Formular* der eidg. Steuerverwaltung zu melden¹⁷². Darin sind die übertragenen Vermögenswerte mit deren Übertragungswert zu bezeichnen. Die eidg. Steuerverwaltung verlangt zudem, dass das Meldeformular vom Übernehmenden mitunterzeichnet wird, was vom Wortlaut des Gesetzes nicht abgeleitet werden kann¹⁷³. Die dreissigtägige Frist ist eine Ordnungsfrist, welche bei Nichtein-

haltung eine Sanktion bewirken kann (Ordnungswidrigkeit).

6.4 Belastungskorrekturen

Die mit dem Meldeverfahren in Zusammenhang stehenden Belastungskorrekturen betreffen den bereits oben dargelegten *Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht* wegen des Verbotes eines Steuerausweises, die *Eigenverbrauchsbesteuerung* und die *Entsteuerung*.

In den Materialien ungeklärt ist die Frage einer allfälligen *Korrektur des Vorsteuerabzuges auf den Bezügen von Leistungen zur Vorbereitung und Abwicklung der Vermögensübertragung* (z.B. Beraterhonorare). Dabei sind die Positionen des Übertragenden und des Übernehmenden auseinanderzuhalten. Zur Beantwortung dieser Frage für den Übertragenden ist es von Bedeutung, ob von einer einheitlichen oder einer teilbaren Leistung auszugehen ist. Ist die Leistung teilbar, wie dies die eidg. Steuerverwaltung annimmt, so ist von einem Bündel gemischter Umsätze auszugehen, welche eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges bewirken müssten. Wird von einer einheitlichen (steuerpflichtigen) Leistung ausgegangen, so wäre keine Kürzung vorzunehmen¹⁷⁴. Beim Übernehmenden ist für die Frage einer Vorsteuerkürzung die Verwendung des übernommenen Vermögenskomplexes ausschlaggebend. Bei Einlagevorgängen, bei welchen Wertpapiere durch den Übernehmenden ausgegeben werden, vertritt die eidg. Steuerverwaltung die Ansicht, dass die direkt mit der Ausgabe zusammenhängenden Vorsteuern nicht in Abzug gebracht werden können¹⁷⁵. Dieser (unzutreffende) Ausschluss behaftet allerdings nicht die mit der eigentlichen Vermögensübertragung in Zusammenhang stehenden Vorsteuern.

6.5 Besondere Fälle

Soweit der Übertragende nach **Saldosteuersätzen** oder nach **Pauschalsteuersätzen** abrechnet, können sich Besonderheiten ergeben. Wenn der Übertragende die Abrechnungsmethode seit weniger als fünf Jahren (Bindungsfrist) anwendet, verlangt die eidg. Steuerverwaltung eine nachträgliche Belastung der übertragenen Vermögenswerte, basierend auf dem Wert im Zeitpunkt des Wechsels von der effektiven Methode und gekürzt

168 REICH, 107.

169 Z.B. Art. 22 Abs. 1 E-FusG.

170 MB Meldeverfahren, Ziff. 1.3.

171 BAUMGARTNER, StR 1996, 263.

172 MB Meldeverfahren, Ziff. 1.3 und 3.1.

173 Eine Unterzeichnungspflicht ablehnend auch ROUVINEZ, Art. 47 Abs. 3 MWSTG N. 16; SCHUMACHER, ST 1998, 1155; CLAVADETSCHER, ST 1998, 1159.

174 Zum diesbezüglichen Meinungsstreit in der deutschen Praxis s. AMMANN, UR 1998, insb. 293 ff.

175 SB Vorsteuerkürzung, Ziff. 1.2.2.2.

um 1/60 pro abgelaufenen Monat¹⁷⁶. Diese Nachbelastung ist auf die Fälle einer Übertragung auf einen Steuerpflichtigen, welcher nach der effektiven Methode abrechnet, beschränkt. Erfreulich ist, dass die Verwaltungspraxis von der Belastung der Übertragungen auf Steuerpflichtige mit Saldosteuerätzen abgekommen ist¹⁷⁷. Die nun statuierte besondere Nachbelastung führt zu systemwidrigen Steuerkumulationen und kann ihre Begründung nur in der Vermeidung der Umgehung der Bindungsfrist finden, wobei nicht jede Übertragung per se eine Umgehung darstellt.

Soweit der Übernehmende für seine Tätigkeit **Subventionen** oder andere Beträge, welche der verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges nach Art. 38 Abs. 8 MWSTG unterliegen, erhält, verlangt die eidg. Steuerverwaltung, dass der Übernehmende «eine Steuer zu entrichten hat, die der Vorsteuerkürzung entspricht, die er bei einer Übertragung ohne Meldeverfahren vornehmen müsste»¹⁷⁸. Bei einer solchen Übertragung tätigt der Übernehmende keine Umsätze nach Art. 6 oder 7 MWSTG, welche mit einer Steuer belegt werden müssten. Auch eine Erfassung mit einer Eigenverbrauchssteuer nach Art. 9 Abs. 3 MWSTG kann mangels Nutzungsänderung nicht Platz greifen. Für die von der eidg. Steuerverwaltung vorgesehene Besteuerung fehlt schlicht die gesetzliche Grundlage, zumal Art. 38 Abs. 8 MWSTG mangels Vorsteuerabzug nicht herangezogen werden kann.

6.6 Eintritt in die Rechtsstellung des Übertragenden

Wie bereits dargelegt, sind die Bestimmungen zur **Steuernachfolge vom Meldeverfahren unabhängig**. Die Übertragung eines Vermögens mit Meldeverfahren bewirkt noch nicht einen Eintritt in die Rechte und Pflichten des Übertragenden.

Die Übernahme spezifischer, **an bestimmte Vermögensobjekte gebundener Rechte und Pflichten** (Eigenverbrauchsbesteuerung / Entsteuerung / Wahlrechte) ist – im Gegensatz zu ausländischen Ordnungen¹⁷⁹ – gesetzlich nicht definiert, wird jedoch von der Verwaltungspraxis – soweit behandelt – bejaht.

7 Schlussbetrachtungen

Die Analyse der einzelnen Bestimmungen zu den Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen hat eine ganze Reihe nicht unerheblicher

Mängel zu Tage gebracht. Zu einem wesentlichen Teil sind diese Mängel durch die Praxis der eidg. Steuerverwaltung behoben oder zumindest gemildert worden, wobei einzelne Regelungen sich nicht auf eine gesetzliche Grundlage stützen können oder vom Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen abweichen. Unglücklich sind auch verschiedene Formulierungen, welche zu nicht zutreffenden Schlüssen verleiten können.

Als besonders problematisch erscheint die Kombination einer äusserst weiten Auslegung der Begriffe des Teilvermögens und der Umstrukturierung (Reorganisation) mit der zwingenden Natur des Meldeverfahrens. Daraus ergeben sich unabsehbare Risiken, namentlich für die Übernehmenden, welche nur durch entsprechende verbindliche Auskünfte durch die eidg. Steuerverwaltung gemildert werden können. Dass dies mit zeitlichen Verzögerungen und Aufwand für beide Seiten verbunden ist, muss nicht betont werden. Zudem besteht noch das Problem, dass die Beteiligten (namentlich der Übernehmende) das Vorliegen eines dem Meldeverfahren zu unterwerfenden Tatbestandes nur schwer erkennen können.

Das Fusionsgesetz bietet die Chance, eine grundlegende Überarbeitung der mehrwertsteuerlichen Bestimmungen zu den Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen vorzunehmen und dabei die in anderen Staaten geübte Zweiteilung in privilegierte Einlagetatbestände und entgeltliche bzw. unentgeltliche Geschäftsübertragungen zu übernehmen. Besonders vordringlich ist eine Harmonisierung von Begriffen und Tatbeständen mit den direkten Steuern.

Literatur und Materialien

Schweizerische Literatur

BAUER-BALMELLI MAJA/ROBINSON PHILIP, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel/Genf/München 2000, Art. 54 DBG

BAUMGARTNER IVO P., in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000, Art. 18 Ziff. 24
– Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, StR 1996, 255 ff.

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

176 MB Meldeverfahren, Ziff. 3.2.2.

177 Eine solche Belastung wäre grundsätzlich systemkonform, steht jedoch in einem Spannungsverhältnis mit der fehlenden Entsteuerung beim Wechsel auf die effektive Methode.

178 MB Meldeverfahren, Ziff. 3.2.3.

179 So zur Berichtigung des Vorsteuerabzuges z.B. § 15a Abs. 6a UStG-D; s. auch BUNJES/GEIST, §15a UStG N. 34.

CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/
VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum
Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern/Stuttgart/
Wien 2000

CLAVADETSCHER DIEGO, Das mehrwertsteuer-
rechtliche Meldeverfahren – Ein Wolf im Schaf-
pelz, ST 1998, 1157 ff.

FLÜCKIGER ANDREAS, Die MWST auf Immobilien
bei der Vermögensübernahme im Meldeverfahren,
ST 1996, 716 ff.

GUT IVO, in: Kommentar zum Bundesgesetz über
die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/
München 2000, Art. 9, 42 Grundsatz

LUTZ GEORG/ROBINSON PHILIP, Mehrwertsteuer-
fragen bei Umstrukturierungen und Käufen von
Unternehmen, ST 1997, 120 ff.

METZGER DIETER, Kurzkomentar zum Mehrwert-
steuergesetz, Muri b. Bern 2000.

– Handbuch der Warenumsatzsteuer, 2. A., Muri b.
Bern 1993, (zit. Handbuch)

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

REICH MARKUS, Grundriss der Steuerfolgen von
Unternehmensumstrukturierungen, Basel/Genf/
München 2000, insb. 168 ff.

ROBINSON PHILIP/OBERHEID CRISTINA, in:
Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwert-
steuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000,
Art. 18 Ziff. 19

SCHAFROTH GERHARD/ROMANG DOMINIK, in:
Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwert-
steuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000,
Art. 28, 29, 30

SCHUMACHER RUDOLF, Meldeverfahren – kritische
Würdigung des Merkblattes Nr. 30, ST 1998,
1153 ff.

WENK THOMAS P., in: Kommentar zum Bundes-
gesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG),
Basel/Genf/München 2000, Art. 32

Schweizerische Materialien

ARBEITSGRUPPE «STEUERN BEI UMSTRUKTU-
RIERUNGEN», Bericht, Aktualisierte Fassung
vom August 1997 (zit. Bericht ArbG Umstrukturie-
rungen)

Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom
2. September 1999 (Mehrwertsteuergesetz,
MWSTG), SR 641.20

BUNDESRAT, Botschaft zum Bundesgesetz über
Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögens-
übertragung vom 13. Juni 2000, BBl 2000 4337 ff.
(zit. Botschaft FusG)

– Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die
Mehrwertsteuer, Stellungnahme zum Bericht vom
28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und
Abgaben des Nationalrates, vom 15. Januar 1997,
BBl 1997 II 389 ff. (zit. Stellungnahme Bundesrat)

EIDG. FINANZDEPARTEMENT (Hrsg.), Bericht der
Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen/
Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens, vom
23. Juni 1999 (zit. Bericht ArbG Umstrukturie-
rungen zum Vernehmlassungsverfahren)

EIDG. FINANZDEPARTEMENT, Bericht über das
Vernehmlassungsverfahren zum Verordnungsent-
wurf über die Mehrwertsteuer vom 28. Oktober
1993, Bern Juli 1994 (zit. Bericht Vernehmlassungs-
verfahren E-MWSTV)

– Kommentar zur Verordnung über die Mehrwert-
steuer vom 22. Juni 1994, Bern 1994 (zit. Kommen-
tar EVD), BBl 1994 III 530 ff.

EIDG. STEUERVERWALTUNG, Spezialbroschüre
Nr. 2, Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, Bern
2000 (zit. SB Steuerpflicht)

– Spezialbroschüre Nr. 4, Eigenverbrauch, Bern 2000
(zit. SB Eigenverbrauch)

– Spezialbroschüre Nr. 5, Nutzungsänderungen – Ein-
lageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung,
Bern 2000 (zit. SB Nutzungsänderungen)

– Spezialbroschüre Nr. 6, Kürzung des Vorsteuerabzu-
ges bei gemischter Verwendung, Bern 2000 (zit. SB
Vorsteuerkürzung)

– Branchenbroschüre Nr. 16, Liegenschaftenver-
waltung/Immobilien, Bern 2000 (zit. BB Liegen-
schaften)

– Merkblatt Nr. 1, Gruppenbesteuerung, Bern 2000
(zit. MB Gruppenbesteuerung)

– Merkblatt Nr. 11, Übertragung mit Meldeverfahren,
Bern 2000 (zit. MB Meldeverfahren)

– Merkblatt Nr. 30, Merkblatt zur Übertragung mit
Meldeverfahren, Bern 27.8.1998 (betrifft die
MWSTV; zit. aMB Meldeverfahren)

Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Bern,
Sommer 2000 (zit. WL 2001)

KOMMISSION FÜR WIRTSCHAFT UND ABGABEN
DES NATIONALRATES, Parlamentarische Initia-
tive Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dett-
ling), vom 28. August 1996, BBl 1996 V 713 ff.
(zit. Bericht WAK-N)

Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni
1994 (Mehrwertsteuerverordnung, MWSTV),
SR 641.201

Ausländische Literatur

- AMMANN GUNTER, Die Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG ist ein Nichtumsatz – der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers, UR 1998, 285 ff.
- Zum Vorsteuerabzug bei nicht der Besteuerung unterliegenden Geschäftsveräußerungen, UR 1998, 98 ff.
 - Zur Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG: Die Nichtbesteuerung geht bei einem unentgeltlich übereignenden Einzelunternehmer ins Leere, UR 1995, 173 ff.
- BENKERT MANFRED/MENNER STEFAN, Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ab 1.1.1994, UR 1995, 81 ff.
- BIRKENFELD WOLFRAM, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, 3. Aufl., Loseblatt, Köln 1998 (2000)
- BUNJES JOHANN/GEIST REINHOLD, Umsatzsteuergesetz, 6. Aufl., München 2000
- DZIADKOWSKI DIETER/WALDEN PETER, Umsatzsteuer, 4. Aufl., München/Wien 1996, insb. 152 – 155
- HUSMANN EBERHARD, in: RAU/DÜRRWÄCHTER, Umsatzsteuergesetz, 8. Auflage, Loseblatt, Köln 1997 (2000), § 1 UStG
- Nichtsteuerbare Geschäftsveräußerungen – Zum Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1a UStG, UR 1994, 333 ff.
- KILCHES RALPH, Sammlung des Europäischen Mehrwertsteuerrechts, Wien 1999.
- PHILIPOWSKI RÜDIGER, Die Umsatzbesteuerung der Bank- und Geldgeschäfte, Köln 1973
- PROBST ULRICH, Unternehmensnachfolge im Spannungsverhältnis zwischen altem und neuem Recht – § 1 Abs. 1a UStG, UR 1995, 131 ff.
- REIß WOLFRAM, in: TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 14, 605 ff.
- Umsatzsteuerrecht, 6. Aufl., Köln 1997, insb. 87 – 90
 - Sacheinlagen, Geschäftseinbringungen, Umwandlungen von Unternehmensträgern und steuerfreie Umsätze von Gesellschaftsanteilen, UR 1996, 357 ff.
 - Gesellschaftereinlagen und Unternehmensumstrukturierungen im Umsatzsteuerrecht, StuW 1992, 25 ff.
- RUPPE HANS GEORG, Umsatzsteuergesetz 1994, 2. Aufl., Wien 1999
- SCHLIENKAMP AUGUST, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz, UR 1994, 93 ff.
- SCHÖN WOLFGANG, Die unentgeltliche Unternehmensübertragung – ein Eigenverbrauchtatbestand?, UR 1993, 291 ff.
- SCHUHMAN HELMUT, in: RAU/DÜRRWÄCHTER, Umsatzsteuergesetz, 8. Auflage, Loseblatt, Köln 1997 (2000), § 10 UStG
- SCHWARZ BERNHARD, Nichtsteuerbare Umsätze im Rahmen von Geschäftsveräußerungen – ein Fortschritt? UR 1994, 185 ff.
- STADIE HOLGER, in: RAU/DÜRRWÄCHTER, Umsatzsteuergesetz, 8. Auflage, Loseblatt, Köln 1997 (2000), § 2 UStG
- VÖLKE DIETER/KARG HELMUT, Umsatzsteuer, 5. Auflage, Stuttgart 1994
- WALTER THOMAS, Umgründungssteuerrecht, Wien 2000.
- WIENANDS HANS – GERD/BAHNS JOCHEN, Vorsteuerabzug und Geschäftsveräußerung im Sinne von § 1 Abs. 1a UStG, UR 1999, 265 ff.

Ausländische Materialien

- Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABl. 1977 L 145/1 vom 13.6.1997 (zit. Sechste Richtlinie)
- Deutschland, Umsatzsteuergesetz 1999, i.d.F. vom 9. Juni 1999, BGBl 1999 I 1270, geändert durch Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22. Dezember 1999, BGBl 1999 I, 2601 (zit. UStG-D).
- Österreich, Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994), BGBl 663/1994 u.f. (zit. UStG-A)