

Kategorie: Tax

Titel: Umstrukturierungen aus MWST-Sicht in der Schweiz und in der EU

Name des Autors: Britta Rehfisch

Kurzprofil des Autors: Dipl. Kffr. (Universität Köln), Steuerberaterin (DE), dipl. Steuerexpertin. Direktorin ADB Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich. Langjährige Beratungstätigkeit als Steuerexpertin mit Spezialisierung MWST. Beratungsschwerpunkte: Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen, Immobilien und kollektive Kapitalanlagen. Mitglied der Studienkommission MAS FH in Mehrwertsteuer/VAT, Schweizerisches Institut für Steuerlehre (SIST).

E-Mail der Autorin: britta.rehfisch@adbtax.ch

Website der Autorin: www.adbtax.ch/index.php/de/

Foto der Autorin:



Key Words: Mehrwertsteuer, MWST, EU-Recht, Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, MWSTsystRL, Transfer of a Going Concern, TOGC, totality of assets, Nicht-Umsatz, no-supply, Meldeverfahren, Unternehmensübertragungen, ESTV, Eidgenössische Steuerverwaltung, MWST-Deklaration, Veräusserung, Umstrukturierung, Gründung, Liquidation, Continuation requirement, Immobilien, Vorsteuerkorrektur, Art. 16 Abs. 2 MWSTG, Art. 29 Abs. 2 MWSTG, Art. 38 MWSTG

Introbild:



Die Schweiz liegt in der Mitte von Europa, ist jedoch nicht Mitglied der Europäischen Union (EU). Somit sind die Regelungen des Europäischen MWST-Rechts, insbesondere Art. 19 der MWST-Systemrichtlinie (MwStSystRL)¹, für die Übertragung von Unternehmen und Unternehmensteilen in der Schweiz nicht anwendbar. Anders als in der MwStSystRL, die vorsieht, dass die EU-Mitgliedstaaten eine Geschäftsveräusserung (so genannter Transfer of a Going Concern, TOGC) als Nicht-Umsatz behandeln können, gelten in der Schweiz grundsätzlich die normalen MWST-Regelungen für diese Umstrukturierungsvorgänge. Die nachfolgenden Ausführungen geben aus Sicht des schweizerischen MWST-Rechts einen Überblick über die MWST-Konsequenzen bei der Übertragung von Unternehmen

¹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (MWSTsystRL).



im Allgemeinen und bei Immobilien-Transaktionen im Besonderen. Abgerundet werden die Ausführungen durch einen Blick über die Grenze auf die Regelungen in der EU.

Regelungen des Schweizerischen MWSTG für die Übertragung von Unternehmen (TOGC's)

Grundsätzlich kennt das schweizerische Mehrwertsteuer-Recht keine besonderen Regeln für die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung eines Unternehmens oder Teilbetriebs, bzw. im Sinne der Terminologie des Europäischen Gerichtshofs für den Transfer einer 'totality of assets'. Diese Übertragungen folgen den normalen Mehrwertsteuer-Regeln, d.h. sie gelten nicht per se als Nicht-Umsatz (no-supply). Die entgeltliche Übertragung von materiellen Vermögensgegenständen folgt der MWST-Behandlung von Lieferungen, jene von immateriellen Gegenständen denjenigen von Dienstleistungen. Als Leistung gegen Entgelt, gilt auch die Übertragung eines Betriebes in Form einer Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft. Das Entgelt besteht in diesem Fall in der Gewährung bzw. der Werterhöhung von Gesellschaftsrechten. Steuerbare Übertragungen unterliegen damit grundsätzlich der Mehrwertsteuer zum Normalsatz von 8%.

Vereinfachungen aus MWST-Sicht für TOGC's durch das Meldeverfahren

Um Unternehmensreorganisationen und damit die Übertragung von Unternehmen oder Teilbetrieben zu vereinfachen und unnötige Liquiditätsabflüsse zu vermeiden, sieht jedoch Art. 38 MWSTG vor, dass die Mehrwertsteuer im so genannten Meldeverfahren abgerechnet werden kann. Die entsprechenden Unternehmensübertragungen sind demnach lediglich der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit Form 764 und entsprechendem Eintrag in der MWST-Deklaration zu melden. Die Entrichtung der Ausgangsteuer durch den Übertragenden und die Rückforderung im Wege des Vorsteuerabzugs auf Ebene des Übernehmenden entfällt. Gleichzeitig erfüllt somit das Meldeverfahren durch die Vermeidung hoher Steuerforderungen des Fiskus für diesen einen Sicherungszweck.

Anwendungsbereich des Meldeverfahrens

Unter das Meldeverfahren fallen lediglich Transaktionen, die in der Schweiz steuerbar sind. Damit fällt die Übertragung von Beteiligungen, Forderungen oder Finanzanlagen als von der MWST ausgenommenen Transaktionen per se nicht unter das Meldeverfahren. Dies gilt ebenso für MWST-befreite Vorgänge oder Leistungen mit Leistungsort im Ausland (z.B. Übertragung von immateriellen und materiellen Vermögensgegenständen auf einen Rechtsträger im Ausland). Veräusserungen bzw. Umstrukturierungen innerhalb einer MWST-Gruppe unterliegen als Innenumsätze innerhalb eines einzigen Steuersubjekts ebenfalls nicht dem Meldeverfahren.

Zur Vermeidung von Steuerausfällen werden an den bzw. die Übernehmenden besondere Voraussetzungen gestellt: Es muss sich um Unternehmen handeln, die MWST-pflichtig sind oder durch die Übernahme der Vermögensgegenstände steuerpflichtig werden.

Es ist zwischen der zwingenden und der freiwilligen Anwendung des Meldeverfahrens zu unterscheiden.

Zwingende Anwendung des Meldeverfahrens

Der zwingende Anwendungsbereich des Meldeverfahrens umfasst auch TOGC's i.S. von Art. 19 der MWSTSystRL, ist jedoch nicht auf diese beschränkt. Zwingend im Meldeverfahren sind abzuwickeln:

- Umstrukturierungen, die aus direktsteuerlicher Sicht steuerneutral sind. Hierzu zählen insbesondere Fusion, Spaltung und Umwandlung, aber z.B. auch die Übertragung einzelner Gegenstände des Anlagevermögens zwischen inländischen Kapitalgesellschaften bzw. auf eine inländische Tochtergesellschaft.

- andere Übertragungen eines Gesamt- oder Teilvermögens² im Rahmen der Gründung, Liquidation oder einer anderen (aus direktsteuerlicher Sicht nicht steuerneutralen) Umstrukturierung.

In jedem Fall muss als weitere Voraussetzung entweder der MWST-Betrag auf den steuerbar zu übertragenden Vermögensgegenständen CHF 10'000 überschreiten oder die Übertragung an eine verbundene Person erfolgen.

Freiwillige Anwendung des Meldeverfahrens, insbesondere bei Immobilien-Transaktionen

Freiwillig kann das Meldeverfahren bei der Übertragung von einzelnen Grundstücken oder Grundstücksteilen angewendet werden. Die Übertragung von Immobilien ist grundsätzlich von der MWST ausgenommen, jedoch kann für die MWST-Pflicht der Übertragung optiert werden, soweit das Gebäude bzw. der Gebäudeteil nicht für Wohnzwecke genutzt wird. Das Meldeverfahren stellt bei der Übertragung einzelner Immobilien somit eine dritte, liquiditätsschonende Art der Übertragung dar. Diese Gestaltungs- bzw. Wahlmöglichkeit entfällt jedoch, wenn z.B. die Immobilie als Teil eines Unternehmens übertragen wird und somit das Meldeverfahren zwingend zur Anwendung kommen muss. Bei Anwendung des Meldeverfahrens – sei es obligatorisch oder optional – wird das Gebäude in dem Umfang steuerbar auf den Übernehmenden übertragen, wie es vom Übertragenden steuerbar genutzt wurde. Diese steuerbare Nutzung kann z.B. für das eigene Unternehmen oder im Rahmen einer für MWST optierten Vermietung erfolgen.

Das Meldeverfahren kann zudem optional auf Antrag des Übertragenden bei gewichtigen Interessen, wie z.B. bei der Übertragung eines Warenlagers, angewendet werden. Die Zwischenfinanzierung der MWST kann somit auch in diesem Fall vermieden werden.

Administrative Aspekte

Die Meldung erfolgt im Rahmen der ordentlichen MWST-Abrechnung. Die zu meldenden Entgelte werden im Umsatztotal der MWST-Abrechnung erfasst und anschliessend davon abgezogen, sodass keine effektive MWST-Belastung eintritt. Zusätzlich sind das Formular 764 sowie eine Aufstellung der übertragenen Aktiven und Passiven beizulegen.

Erfolgt eine Übertragung an eine eng verbundene Person zu Buchwerten, akzeptiert die Eidgenössische Steuerverwaltung im Sinne einer Vereinfachung die Deklaration der Buchwerte gemäss den direktsteuerlichen Grundsätzen. Diese haben aber aus MWST-Sicht nur deklaratorische Bedeutung.

Partielle Rechtsnachfolge des Übernehmenden

Nutzt der Übernehmende den Betrieb oder Teilbetrieb nicht im gleichen Umfang für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke greifen auf seiner Ebene Vorsteuerkorrekturmechanismen. Der Übernehmende tritt für die aktivierbaren Vermögensgegenstände hinsichtlich Nutzungsgrad (steuerbare vs. ausgenommene Nutzung), Vorsteuerkorrekturperiode der einzelnen übernommenen Vermögensgegenstände und Bemessungsgrundlage für eine Vorsteuerkorrektur bei einer Nutzungsänderung in die Rechtsstellung des Übertragenden. Der Erwerber hat den Nachweis der vorherigen Nutzung der im Meldeverfahren übergegangenen Vermögenswerte zu erbringen. Insofern sollte der Übergang der entsprechenden Dokumente bereits im Vertrag (SPA, Spaltungsvertrag etc.) geregelt sein. Dies gilt im Besonderen bei der Übertragung von Immobilien. Aufgrund der vorstehend dargestellten Vorsteuerkorrekturmechanismen erübrigen sich die in der EU üblichen Anforderungen an die Fortführungen des übernommenen Unternehmens (Continuation

² Der Begriff des Gesamtvermögens umfasst alle Aktiven eines Unternehmens einer steuerpflichtigen Person. Als Teilvermögen gilt nach Art. 101 MWSTV jede kleinste für sich lebensfähige Einheit eines Unternehmens.

requirement). Stellt der Übernehmende das Unternehmen nach Übertragung ein, beeinflusst dies nicht die Anwendung des Meldeverfahrens im Zeitpunkt der Übertragung, sondern führt lediglich zu einer zeitanteiligen Korrektur der Vorsteuer auf den übernommenen aktivierbaren Vermögensgegenständen. Für bewegliche Vermögensgegenstände gilt ein Korrekturzeitraum von 5 Jahren, für unbewegliche ein solcher von 20 Jahren.

Eine vollumfängliche Steuersukzession (Rechtsnachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG) tritt jedoch nur unter der Voraussetzung ein, dass ein Unternehmen übernommen wird und das bisherige Steuersubjekt wegfällt. Nur in diesem Fall übernimmt der Steuernachfolger neben den obengenannten Faktoren die materiellen wie auch die verfahrensrechtlichen Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis des Übertragenden.

Erweiterte Vorsteuerabzugsberechtigung im Rahmen von Unternehmensreorganisationen

Als von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Regelung stellt das schweizerische MWSTG in Art. 29 Abs. 2 klar, dass ein Anspruch auf Vorsteuerabzug selbst dann besteht, wenn Beteiligungen³ erworben oder veräussert werden. Diese Transaktionen sind grundsätzlich von der MWST ausgenommen und würden als ausgenommene Umsätze die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ausschliessen. Zudem berechtigen Umstrukturierungen, zu denen auch die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben i.S. des TOGC zählt, nach dieser Vorschrift zum Vorsteuerabzug.

Vorsteuern im Zusammenhang mit der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sind somit abzugsfähig im Rahmen der Vorsteuerabzugsquote des Übertragenden bzw. Übernehmenden für den jeweiligen Betrieb(steil).

Fazit

Das MWST-Recht der Schweiz qualifiziert die Übertragung von Unternehmen (TOGC's im Sinne der MwStSystRL) nicht als Nicht-Umsatz (no-supply), sondern beurteilt diese grundsätzlich nach den allgemeinen MWST-Bestimmungen. Liquiditäts- und Finanzierungsnachteilen, die aufgrund der Steuerbarkeit einer solchen Transaktion resultieren, wirkt das Meldeverfahren entgegen. Dieses fungiert gleichzeitig als Sicherungsinstrument der Steuerbehörden, da es hohe Steuerausstände einerseits und Vorsteuerrückforderungen andererseits vermeidet.

Obwohl die mit Meldeverfahren abzuwickelnden Übertragungen grundsätzlich steuerbar sind, wird für die Vorsteuerkorrektur bei einer Nutzungsänderung nicht auf den Veräusserungswert und die fiktiv hierauf geschuldete MWST abgestellt. Als Grundlage für die Korrektur dienen vielmehr die Vorsteuerbeträge des Vorbesitzers, die dieser bei Erwerb der Investitionsgüter geltend gemacht hat. Hieraus resultiert ein weiterer Vorteil für den Übernehmenden im Vergleich zu einer "normal" steuerbaren Übertragung: Das latente Risiko einer Vorsteuerkorrektur bei einer späteren Nutzungsänderung (Reduktion der steuerbaren Verwendung) ist in der Regel geringer, da der Veräusserungspreis regelmässig höher ist als die ehemaligen Anschaffungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände. Zudem ist auch eine Vorsteuerkorrektur zugunsten des erwerbenden Steuerpflichtigen bei Zunahme der steuerbaren Nutzung möglich.

Der über TOGC's im Sinne von Art. 19 MWSTSyStRL hinausgehende Anwendungsbereich des Meldeverfahrens führt zu einer möglichst umfassenden Nutzung dieser Vorteile für fast alle Arten von Unternehmensumstrukturierungen. Die Möglichkeit, optional das Meldeverfahren insbesondere bei Übertragung einzelner Immobilien anzuwenden, eröffnet MWST-liches Gestaltungspotential. Bei Anwendung des Meldeverfahrens sollten jedoch Risiken, die sich insbesondere aus einer unvollständigen Dokumentation des Vorbesitzers ergeben können, nicht unterschätzt werden.

³ Hierzu zählen nach Art. 29 Abs. 3 MWSTG "Anteile am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht der dauernden Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln. Anteile von mindestens 10 Prozent am Kapital gelten als Beteiligungen".

Während das schweizerische MWST-Recht betreffend Unternehmens-Umstrukturierungen eigenständige und von der MWSTSysRL abweichende Regelungen vorsieht, lehnen sich die Bestimmungen zum Vorsteuerabzug stark an die Grundsätze des EU-Rechts an.

###

Der Beitrag ist zuerst in einer [englischen Fassung erschienen](#).

Literaturhinweis:

Weitere Hinweise zu diesem Thema können entnommen werden aus § 15 Mehrwertsteuer bei Umstrukturierungen von Britta Rehfish und Dr. Roger Rohner, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen; Martin Zweifel, Michael Beusch, Peter Riedweg, Stefan Oesterhelt (Hrsg.), 1. Auflage, Basel, erscheint voraussichtlich im Dezember 2015.