

DIESE STOLPERSTEINE GIBT ES BEIM MELDEVERFAHREN

Das Meldeverfahren hat in der Praxis eine wichtige Funktion und wird folglich auch oft angewendet, um der Steuer- und Abrechnungspflicht vereinfacht nachzukommen. Dieses Meldeverfahren weist aber auch einige Stolpersteine auf, die es zu beachten gilt.

■ Von Markus Metzger

Meldeverfahren – obligatorisch vs. freiwillig

Das Meldeverfahren ist in Art. 38 MWSTG¹ geregelt. In diesem Artikel wird zwischen einem obligatorisch anzuwendenden und einem freiwilligen Meldeverfahren unterschieden.

Das **obligatorische** Meldeverfahren ist dann anzuwenden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:²

- Umstrukturierung nach Art. 19 oder 61 DBG³ oder
- Übertragung eines Gesamt- oder eines Teilvermögens⁴ auf eine andere steuerpflichtige Person im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation, einer Umstrukturierung, einer Geschäftsveräußerung oder eines im Fusionsgesetz vom 3. Oktober 2003⁵ geregelten Rechtsgeschäfts.

Die weiteren Voraussetzungen für das obligatorische Meldeverfahren lauten:

- Übersteigen von CHF 10 000.– auf die dem Veräusserungspreis zum gesetzlichen Steuersatz berechnete Steuer oder
- Veräußerung an eine eng verbundene Person,⁶ und
- beide Parteien sind mehrwertsteuerpflichtig.⁷

Das Meldeverfahren muss nur obligatorisch angewendet werden, wenn es sich bei den zu veräussernden Vermögenswerten um steuerbare Leistungen handelt. So kann beispielsweise ein Verkauf einer Liegenschaft, der ja grundsätzlich einen von der MWST ausgenommenen Umsatz darstellt⁸, nicht im obligatorischen Meldeverfahren abgewickelt werden, ausser der Verkauf der Liegenschaft ist lediglich ein Teil einer steuerbaren Übertragung.

Die **freiwillige** Anwendung des Meldeverfahrens⁹ ist in Art. 104 MWSTV detailliert geregelt. So wird dort festgehalten, dass, sofern beide Parteien mehrwertsteuerpflichtig sind oder werden, das Meldeverfahren

- bei der Übertragung eines Grundstücks oder von Grundstücksteilen und
- auf Gesuch der übertragenden Person, sofern gewichtige Interessen vorliegen, vorgenommen werden kann.

Das Meldeverfahren wird mit dem Formular 764 der ESTV gemeldet und muss gleichzeitig in der MWST-Abrechnung des Veräusserers erfasst werden.¹⁰ Dadurch zählt der Verkehrswert der zu veräussernden Vermögenswerte zur Basis für die Berechnung der Radio- und TV-Abgaben.¹¹

Stolpersteine beim Meldeverfahren

Bei der nachstehenden Auflistung handelt es sich um eine Aufzählung

und Beschreibung von in der Praxis aufgetretenen Stolpersteinen ohne Anspruch auf Vollständigkeit.

Hinweis auf das Meldeverfahren

Die Anwendung des Meldeverfahrens muss auf der Rechnung vermerkt werden.¹² Als Rechnung gilt jedes Dokument, mit dem gegenüber einer Drittperson über das Entgelt für eine Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird (z.B. Verträge usw.).¹³

Mehrere Beteiligte

Sind an einer Transaktion mehrere steuerpflichtige Personen beteiligt, wie beispielsweise bei einer Aufspaltung einer Unternehmung, handelt es sich um mehrere eigenständige Veräusserungen, bei denen geprüft werden muss, ob jeweils das obligatorische Meldeverfahren angewendet werden muss oder im Fall des freiwilligen Meldeverfahrens angewendet werden kann.

Beispiel

Die mehrwertsteuerpflichtige Unternehmung A mit einer Schlosserei, einer Schreinerei und einer Giesselei soll in drei verschiedene Unternehmungen aufgeteilt werden. Die neu gegründete Unternehmung B übernimmt die Schlosserei, die Unternehmung C übernimmt die Schreinerei, und die Unternehmung D übernimmt die Giesselei. Bei der Unternehmung A verbleiben

1 SR 641.20.

2 Art. 38 Abs. 1 MWSTG.

3 SR 642.11.

4 Kleinste für sich lebensfähige Einheit eines Unternehmens (Art. 101 MWSTV).

5 SR 221.301.

6 Art. 3 lit. h MWSTG.

7 Art. 102 MWSTV beachten.

8 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG.

9 Art. 38 Abs. 2 MWSTG.

10 Ziff. 200 und 225.

11 SR 784.40.

12 Art. 103 MWSTV.

13 Art. 3 lit. k MWSTG.

die betriebseigene Liegenschaft sowie ein Teilbetrieb im Sinne des DBG. Die verschiedenen Stockwerke werden zukünftig an die Unternehmungen B, C und D vermietet. Aufgrund der geplanten Umsätze der Unternehmungen B, C und D werden diese Unternehmen bereits von Anfang an mehrwertsteuerpflichtig und tragen sich im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV ein.

Einerseits handelt es sich bei den Gesellschaften A, B, C und D um eng verbundene bzw. nahestehende Personen. Des Weiteren handelt es sich um eine steuerneutrale Übertragung nach Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG,¹⁴ und alle Beteiligten sind oder werden mehrwertsteuerpflichtig. Weiter handelt es sich um steuerbare Übertragungen, sodass das Meldeverfahren jeweils obligatorisch bei der Übertragung von A nach B, von A nach C sowie von A nach D angewendet werden muss.

Übernahme der Bemessungsgrundlage und des Verwendungsgrads

Durch die Anwendung des Meldeverfahrens übernimmt der Erwerber für die übertragenen Vermögenswerte die Bemessungsgrundlage und den zum Vorsteuerabzug berechtigten Verwendungsgrad des Veräusserers.¹⁵ Beim Verwendungsgrad des Veräusserers geht man davon aus, dass dieser die übertragenen Vermögenswerte vollumfänglich für zum Vorsteuerabzug berechnete Tätigkeiten verwendet hatte, also konkret den vollen Vorsteuerabzug vorgenommen hatte. Ein anderer Verwendungsgrad muss durch den Erwerber bewiesen werden.¹⁶

Beispiel

Die mehrwertsteuerpflichtige Unternehmung A verkauft eine Liegenschaft mit zwei Stockwerken an die ebenfalls mehrwertsteuerpflichtige

Unternehmung B. Sie vereinbaren, dass der Verkauf im Meldeverfahren vorgenommen werden soll. Ein Stockwerk der Liegenschaft (60% der Fläche in m²) wurde bisher optiert¹⁷ vermietet. Für die Vermietung des anderen Stockwerks (40% der Fläche in m²) wurde bisher nicht optiert. Die Unternehmung B muss den Nachweis der vorhergehenden Nutzung erbringen können, also insbesondere detailliert nachweisen können, dass auf einem Stockwerk keine Option und daher auch kein Vorsteuerabzug vorgenommen worden ist.

Nutzungsänderungen

Wie vorstehend in diesem Newsletter beschrieben, übernimmt der Erwerber bei der Anwendung des Meldeverfahrens die vorhergehende Nutzung für die übertragenen Vermögenswerte. Kann der Erwerber diesen Beweis nicht erbringen, geht die ESTV davon aus, dass der Veräusserer die zu veräussernden Vermögenswerte vollumfänglich für die zum Vorsteuerabzug berechtigten Zwecke genutzt hat.

Es empfiehlt sich daher, die bisherige Nutzung im entsprechenden Vertrag einerseits festzuhalten und andererseits sich die Belege durch den Veräusserer übergeben zu lassen. Es sollten folgende Belege des Veräusserers gemäss ESTV übergeben werden:

- Vorsteuerbelege
- Aufzeichnungen über die bisherigen Steuerschlüssel
- Vorsteuerjournale
- steuerliche Veranlagungen (direkte Bundessteuer)
- MWST-Abrechnungen
- Anlagebuchhaltung
- Anlageinventar
- Konten der Finanz- und Betriebsbuchhaltung
- Gebäudeplan mit Mieterspiegel, Mietverträgen oder Mietrechnungen

Kann die vormalige Nutzung nicht bewiesen werden, ist einerseits keine allfällige Einlageentsteuerung¹⁸ möglich, und andererseits gilt als Zeitwert für die Berechnung des Eigenverbrauchs der Wert zum Zeitpunkt der Übertragung, die vorhergehende Zeitdauer kann nicht angerechnet werden.

Beispiel

Die mehrwertsteuerpflichtige Unternehmung A verkauft im Meldeverfahren die gesamte Unternehmung an die mehrwertsteuerpflichtige Unternehmung B, die in einem ersten Schritt die Vermögenswerte gleich nutzt wie der Veräusserer.

Bei den übertragenen Vermögenswerten befindet sich eine Maschine, die drei Jahre vor dem Kauf angeschafft worden ist und ein Vorsteuerabzug von CHF 10 000.– vorgenommen worden ist.

Der Marktpreis der Maschine beträgt zum Zeitpunkt der Übertragung im Meldeverfahren CHF 150 000.–.

Zwei Jahre nach der Übertragung nutzt die Unternehmung B die Maschine dauerhaft für von der MWST ausgenommene Zwecke. Folglich entsteht eine Nutzungsänderung, die zum Eigenverbrauch führt.

Kann die Unternehmung die vormalige Nutzung und den Vorsteuerabzug unter der Unternehmung A beweisen, beträgt der Eigenverbrauch CHF 0.– (da fünf Jahre seit dem ursprünglichen Vorsteuerabzug vergangen sind).

Kann die Unternehmung B die vormalige Nutzung und den Vorsteuerabzug unter der Unternehmung A **nicht** beweisen, beträgt der Eigenverbrauch CHF 6 930.– (60% von CHF 11 550.–).

¹⁴ Alle Voraussetzungen sind eingehalten.

¹⁵ Art. 38 Abs. 4 MWSTG.

¹⁶ Art. 105 MWSTV.

¹⁷ Art. 22 Abs. 2 lit. b MWSTG.

¹⁸ Art. 32 MWSTG.

Veräusserungspreis

Der Veräusserungspreis umfasst grundsätzlich alle bilanzierten und nicht bilanzierten Aktiven zum Verkehrswert, die zur Erbringung von steuerbaren Leistungen verwendet werden. Der Veräusserungspreis muss dabei nicht mit dem vertraglich vereinbarten Kaufpreis übereinstimmen.

Werden beispielsweise Aktiven für die Erzielung von Leistungen eingesetzt, die steuerbar und von der MWST ausgenommen sind, ist mittels eines geeigneten Schlüssels eine Aufteilung vorzunehmen.

Beispiel

Die mehrwertsteuerpflichtige Unternehmung A betreibt einen Handel mit Musikgeräten und gleichzeitig auch eine Musikschule. Im Rahmen der Nachfolgeregelung wurde entschieden, die Unternehmung als Ganzes an die Unternehmung B zu verkaufen. Beide Unternehmungen sind mehrwertsteuerpflichtig. Der Verkaufspreis beträgt insgesamt CHF 1 100 000.–. Die Bilanzsumme der zu übernehmenden Aktiven beträgt gemäss Jahresabschluss CHF 1 000 000.–. Davon werden 65% der Aktiven¹⁹ für die Erzielung von steuerbaren Umsätzen verwendet.

Der erzielte Goodwill in der Höhe von CHF 100 000.–²⁰ wird anteilmässig auf die Aktiven zur Erzielung von steuerbaren und von der MWST ausgenommenen Vermögenswerten aufgeteilt. Folglich beträgt der Veräusserungspreis insgesamt CHF 715 000.–.²¹ Die auf dem Veräusserungspreis berechnete Steuer beträgt mehr als CHF 10 000.–, somit ist das Meldeverfahren obligatorisch anzuwenden.

¹⁹ Ohne flüssige Mittel und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (FL).

²⁰ Verkaufspreis minus Bilanzsumme.

²¹ 65% der Bilanzsumme plus 65% des Goodwills.

Verantwortlichkeit für die Einreichung des Meldeverfahrens

Für die Einreichung des vollständig ausgefüllten Formulars 764 (Meldeverfahren) ist der Veräusserer verantwortlich.

Beispiel

Die mehrwertsteuerpflichtige Unternehmung A verkauft ein Teilvermögen an die mehrwertsteuerpflichtige Unternehmung B. Die Voraussetzungen für das obligatorische Meldeverfahren sind erfüllt, und in den entsprechenden Verträgen und Rechnungen ist auf das Meldeverfahren hingewiesen. Beim Ausfüllen des Formulars 764 streiten sich die beiden Unternehmer, sodass die Unternehmung B schlussendlich das Formular nicht unterschreibt.

Unternehmung A hat trotzdem das Formular 764 spätestens zusammen mit seiner MWST-Abrechnung der ESTV zuzustellen und auf den Sachverhalt, dass nur eine Unterschrift vorhanden ist, hinzuweisen.

Rechtsformändernde

Umwandlung nach FusG²²

Wird eine rechtsformändernde Umwandlung nach FusG vorgenommen, handelt es sich nicht um ein neues Steuersubjekt. Daher ist ein Meldeverfahren nicht nötig, und die vor der Umwandlung bestandene MWST-Nr. kann auch nach der Umwandlung verwendet werden. Es ist lediglich die ESTV über die Namensänderung unter Beilage des Handelsregisterauszugs zu informieren.

Beispiel

Die mehrwertsteuerpflichtige A AG wandelt sich nach FusG in die A GmbH um. Es ist kein Meldeverfahren vorzunehmen. Die A GmbH übernimmt die MWST-Nr. der A AG.

²² Art. 54 FusG.

Steuernachfolge/Haftung

Wer ein Unternehmen übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers ein.²³ Unter den steuerlichen Rechten und Pflichten wird u.a. auch die Haftung für Steuerschulden, die unter der Zeit des Veräusserers entstanden sind, verstanden. Der Erwerber haftet also zusammen mit dem Veräusserer während dreier Jahre zusammen für die vor der Übertragung entstandenen Steuerschulden.²⁴ Mit einem Urteil vom 21. Februar 2020²⁵ hat sich das Bundesgericht dazu geäußert, ob eine Übernahme eines Unternehmens mit seinen Steuerfolgen für den Erwerber auch vorkommen kann, wenn nicht Aktiven und Passiven eines Unternehmens, sondern lediglich Vermögenswerte im Meldeverfahren übertragen werden und die veräussernde Unternehmung auch noch (wenn auch nur kurz) weiter bestehen bleibt. Das Bundesgericht hat entschieden, dass eine (partielle) Steuersukzession durchaus möglich ist, auch wenn nicht Aktiven und Passiven übernommen worden sind.

Die ESTV hat in einer Praxisfestsetzung infolge dieses Entscheids am 20.5.2021 festgelegt, dass bei der Übernahme eines Teilvermögens nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG nur dann eine Steuernachfolge vorliegt, wenn es sich bei den beteiligten Unternehmen um eng verbundene Personen i.S.v. Art. 3 Buchstabe h MWSTG handelt. Somit liegt bei der Übernahme eines Teilvermögens unter unabhängigen Dritten keine Steuernachfolge vor.

²³ Art. 16 Abs. 2 MWSTG.

²⁴ Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG.

²⁵ 2C_923/2018.



AUTOR

Markus Metzger, dipl. Steuerexperte, MWST-Experte FH, eMBA Uni Zürich, ist Partner bei Tax Team AG in Zug und Mitglied Subkommission MWST von EXPERTsuisse. Er ist zudem als Dozent an verschiedenen Weiterbildungsinstituten und als Fachautor tätig.