



THOMAS HUG

# GEWINNSTEUERLICHE VERLAGERUNGEN VON BETRIEBEN, FUNKTIONEN UND VERMÖGENSWERTEN IM MEHRWERTSTEUERRECHT

ZSIS) - ZENTRUM FÜR SCHWEIZERISCHES UND INTERNATIONALES  
STEUERRECHT 4/2020

[WWW.THOMASHUG.COM](http://WWW.THOMASHUG.COM)



## Gewinnsteuerliche Verlagerungen von Betrieben, Funktionen und Vermögens- werten im Mehrwertsteuerrecht

**QUICK READ** Im Rahmen der STAF wurde bei der Gewinnsteuer eine gesetzliche Grundlage zur Erfassung von grenzüberschreitenden In- und Outbound-Verlagerungen von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten geschaffen. Im Inbound-Fall erhält der Steuerpflichtige das Recht, einen «*Step-up*» geltend zu machen. Im Outbound-Fall kommt es zu einer zwingenden Wegzugsbesteuerung. Dieser Aufsatz geht der Frage nach, wie solche gewinnsteuerlicher Verlagerungen mehrwertsteuerlich zu behandeln sind.

Während bei der gewinnsteuerlichen Verlagerung von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten oftmals eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vorgenommen wird und als Bemessungsgrundlage lediglich die stillen Reserven herangezogen werden, nimmt die Mehrwertsteuer als Transaktionssteuer eine zivilrechtliche Beurteilung vor. Relevant sind das zivilrechtliche Grundgeschäft (Verkauf, Sacheinlage, blosser Überführung in Betriebsstätte etc.), das übertragene Substrat und das vereinbarte Entgelt.

Der Inbound-Fall wird grundsätzlich mit der Bezug- und Einfuhrsteuer erfasst. Aufgrund der breiten Definition des Begriffes «*Dienstleistung*» greift die Bezugsteuer wohl bei den meisten Inbound-Verschiebungen, selbst wenn auch bloss Wertschöpfungssubstrat verschoben wird. Im Gegensatz zu vielen ausländischen Steuersystemen kennt die Schweiz keinen «*Transfer-of-Going-Concern*»-Tatbestand, wonach die Übertragung eines ganzen Betriebes nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Da Verlagerungen typischerweise zwischen eng verbundenen Personen im Konzern stattfinden, wird der Vorgang selbst bei fehlendem Entgeltswille der Parteien infolge der Leistungsfiktion steuerlich erfasst und die Bezugsteuer auf einem marktüblichen Entgelt abgerechnet. Gemäss Meinung des Autors erfasst der Begriff «*eng verbundene Personen*» allerdings mangels gesetzlicher Grundlage nicht Hauptsitz und Betriebsstätte, weshalb bei einer typischerweise unentgeltlichen Verlagerung innerhalb des gleichen Rechtssubjekts keine Bezugsteuer erhoben werden darf. Weiter darf gemäss hier vertretener Auffassung bei einer Verschiebung via Sachdividende bzw. -einlage ebenfalls keine Bezugsteuer erhoben werden. Werden physische Gegenstände verschoben, greift allerdings ausnahmslos die Einfuhrsteuer.

Der Outbound-Fall wird mit der Inlandsteuer erfasst, wobei im Normalfall entweder ein Auslandumsatz oder ein steuerbefreiter Inlandumsatz vorliegt und damit keine Umsatzsteuer fällig wird. Die Unterscheidung ist lediglich relevant für die korrekte Deklaration.



Thomas HUG  
dipl. Wirtschaftsjurist FH,  
dipl. Steuerexperte  
Group Tax | Bank Julius Bär & Co. AG  
thomas.hug@juliusbaer.com



**QUICK READ** 132**HAUPTTEIL** 133

|   |     |
|---|-----|
| 1. Einleitung                                 | 133 |
| 2. Gewinnsteuerliche Verlagerungen            | 134 |
| 3. Unterschiede zur Mehrwertsteuer            | 138 |
| 4. Mehrwertsteuerliche Inbound-Verlagerungen  | 138 |
| 5. Mehrwertsteuerliche Outbound-Verlagerungen | 146 |
| 6. Fazit                                      | 147 |

**1. Einleitung**

Im Rahmen des per 1. Januar 2020 in Kraft getretenen Bundesgesetzes über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) wurde auf Stufe der direkten Bundessteuer sowie der Staats- und Gemeindesteuern eine explizite gesetzliche Grundlage zur gewinnsteuerlichen Erfassung von grenzüberschreitenden In- und Outbound-Verlagerungen von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten geschaffen.

Art. 61a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie Art. 24c Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) regeln die Verlagerung von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder Betriebsstätte. Dieser Inbound-Fall erlaubt eine steuerunwirksame Offenlegung und spätere steuerwirksame Abschreibung von stillen Reserven einschliesslich Mehrwert (Goodwill) über einen gewissen Zeitraum (sog. «Step-up»). Wörtlich heisst es in den beiden Gesetzen:

**1** Deckt die steuerpflichtige Person bei Beginn der Steuerpflicht stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts auf, so unterliegen diese nicht der Gewinnsteuer. Nicht aufgedeckt werden dürfen stille Reserven einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft.

**2** Als Beginn der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte [...].

**3** Die aufgedeckten stillen Reserven sind jährlich zum Satz abzuschreiben, der für Abschreibungen auf den betreffenden Vermögenswerten steuerlich angewendet wird.»<sup>01</sup>

<sup>01</sup> Vgl. Art. 61a DBG und Art. 24c StHG.



- 3 Art. 61b DBG sowie Art. 24d StHG regeln die Verlagerung von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten in die umgekehrte Richtung, d.h. aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte. Dieser Outbound-Fall zielt auf eine Besteuerung der im Zeitpunkt der Verlagerung vorhandenen stillen Reserven einschliesslich Mehrwert (Goodwill) ab (sog. Exit- oder Wegzugsbesteuerung). Die beiden Gesetze sagen wörtlich:

*«1 Endet die Steuerpflicht, so werden die in diesem Zeitpunkt vorhandenen, nicht versteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts besteuert.*

*2 Als Ende der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte [...].»<sup>02</sup>*

- 4 Während der Gesetzgeber im Rahmen der STAF damit eine explizite gesetzliche Grundlage für die grenzüberschreitende Verlagerung von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten bei der Gewinnsteuer geschaffen hat, stellt sich die Frage, wie diese Verlagerungen bei der schweizerischen Mehrwertsteuer zu behandeln sind. Namentlich aufgrund der steuerplanerisch attraktiven Regelung bei Inbound-Verlagerungen ist davon auszugehen, dass schweizerische Konzerne in nächster Zeit vermehrt Aktivitäten aus dem Ausland, insb. aus Niedrigsteuer- oder Offshore-Staaten, zurück in die Schweiz holen werden. Gerade bei Branchen mit reduzierten Vorsteuerquoten (u.a. Banken, Versicherungen) und bei Gesellschaften, die durch die Verschiebung Bezugsteuerpflichtig werden und aufgrund fehlender Inlandsteuerpflicht keine Vorsteuern geltend machen können, ist die Frage nach der mehrwertsteuerlichen Behandlung von materieller Relevanz.

5 Im Rahmen dieses Aufsatzes werden in einem ersten Teil verschiedene Konstellationen von in der Praxis relevanten gewinnsteuerlichen Verlagerungen beschrieben (Abschnitt 2). Dabei geht es namentlich um den Geltungsbereich der neuen STAF-Regelung sowie die begriffliche Definition von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten. Der Aufsatz beschränkt sich auf grenzüberschreitende Verlagerungen und geht nicht auf die Thematik von interkantonalen Verlagerungen ein. In einem zweiten Teil wird nach einigen allgemeinen Überlegungen zu den Unterschieden zwischen Gewinn- und Mehrwertsteuer (Abschnitt 3) anschliessend untersucht, wie diese Konstellationen mehrwertsteuerlich zu behandeln sind (Outbound-Fall im Abschnitt 4, Inbound-Fall im Abschnitt 5) und schliesslich ein Fazit (Abschnitt 6) gezogen.

## 2. Gewinnsteuerliche Verlagerungen

### 2.1 Geltungsbereich

6 Art. 61a/b DBG sowie die äquivalenten Art. 24c/d StHG decken vom Wortlaut her wie eingangs erläutert die Verschiebung von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder eine ausländische Betriebsstätte (Outbound-Fall) bzw. aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder eine inländische Betriebsstätte ab (Inbound-Fall).

7 Der Outbound-Fall in Art. 61b DBG bzw. Art. 24d StHG erfasst vom Wortlaut her lediglich Verschiebungen innerhalb des gleichen Rechts- bzw. Steuersubjekts (Innen-Dealings) und damit Fälle der steuersystematischen Realisation.<sup>03</sup> Während der Begriff «Betriebsstätte» in Art. 51 Abs. 2 DBG im Gegensatz zum StHG eine Legaldefinition enthält, ist der Begriff «Geschäftsbetrieb» im Gesetz nicht weiter definiert. Gemäss Lehre ist darunter eine kaufmännisch geführte

<sup>02</sup> Vgl. Art. 61b DBG und Art. 24d StHG.

<sup>03</sup> Hinny Pascal, Neue steuerliche Behandlung des Zuzugs in die Schweiz und des Wegzuges aus der Schweiz, in: IFF 2019, S. 333 - 354, S. 341 (zit. Hinny).



Personengesellschaft zu verstehen.<sup>04</sup> Infolge des Transparenzprinzips werden die Gewinne von Personengesellschaften anteilig bei den Gesellschaftern besteuert. Beispiele wären die Verschiebung eines Betriebes von einer schweizerischen Kapitalgesellschaft in ihre ausländische Betriebsstätte oder die Verlagerung einzelner Vermögenswerte einer schweizerischen Kapitalgesellschaft in eine ausländische Personengesellschaft, an welcher sie beteiligt ist. Die Übertragung auf ausländische Gruppengesellschaften oder Dritte und damit Fälle einer echten Realisation werden hingegen mit Art.58 Abs.1 lit.b lemma 5 DBG («verdeckte Gewinnausschüttungen») separat erfasst.<sup>05</sup> Beispiele wären die Verlagerung von Funktionen von einer inländischen Kapitalgesellschaft auf eine ausländische Schwestergesellschaft. Im Bereich der echten Realisation hat das Gewinnsteuerrecht durch die STAF grundsätzlich keine Änderungen erfahren, wenn auch die Verlagerung blosser Funktionen (siehe Abschnitt 2.3) vielleicht bisher noch wenig auf dem Radar der schweizerischen Steuerbehörden war. In der Praxis wurden bei der echten Realisation bislang meist nur Fälle von (unterpreislichen) Verlagerungen von Betrieben oder einzelner Vermögenswerte aufgegriffen, nicht jedoch Funktionen. Beim Outbound-Fall handelt es sich im Gegensatz zum Inbound-Fall um einen zwingend anwendbaren Artikel («...werden [...] die] stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts besteuert...»).

- 8 Der Inbound-Fall in Art.61a DBG bzw. Art.24c StHG deckt vom identischen Wortlaut her grundsätzlich ebenfalls nur Verlagerungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten bzw. Geschäftsbetrieben ab. Pascal Hinny vertritt korrekterweise mit Hinweis auf die Botschaft zur STAF und die Verhandlungen im Parlament die Ansicht, dass der Artikel entgegen dem Wortlaut im Sinne einer teleologischen Auslegung jegliche Verlegung oder Übertragung von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten umfasst, sei dies von Dritten, von Gruppengesellschaften oder innerhalb einer juristischen Person. Auch ist unerheblich, ob die Übertragung zivilrechtlich als Einlage, Verkauf oder gemischtes Rechtsgeschäft erfolgt.<sup>06</sup> Beim Inbound-

Fall handelt es sich um einen fakultativ anwendbaren Artikel, der nur auf Antrag der Steuerpflichtigen zur Anwendung gelangt («Deckt die steuerpflichtige Person...»).

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle der Hinweis angebracht, dass im Rahmen der STAF keine analogen Regeln bei der Einkommensteuer für Selbständigerwerbende eingeführt wurde. Der Outbound-Fall wird allerdings durch Art.18 Abs.1 DBG bzw. Art.8 Abs.1 StHG erfasst.<sup>07</sup>

Im Rahmen dieses Aufsatzes werden sowohl grenzüberschreitende Verlagerungen zwischen Kapitalgesellschaften (echte Realisation) als auch zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten bzw. zwischen einer kaufmännischen Personengesellschaft und einer daran beteiligten Kapitalgesellschaft (steuersystematische Realisation) abgehandelt. Transaktionen mit Dritten werden jedoch ausgeklammert. Ferner werden alle zivilrechtlichen Übertragungsformen (u.a. Einlage, Verkauf, Ausschüttung, blossere Übertragung innerhalb des gleichen Subjekts) analysiert.

## 2.2 Begriff «(Teil-)Betrieb»

Die Begriffe «Betrieb» bzw. «Teilbetrieb» sind im Gewinnsteuerrecht nicht neu und werden bereits seit vielen Jahren in Art.19 und 61 DBG zu den Umstrukturierungen verwendet. Es kann an dieser Stelle auf die etablierte Definition im Kreisschreiben Nr.5 der EStV zu den Umstrukturierungen verwiesen werden, wonach es sich bei einem Betrieb um einen organisatorisch-technischen Komplex von Vermögenswerten handelt, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt. Ein Teilbetrieb ist der kleinste für sich

<sup>04</sup> Statt vieler: Cadosch Roger M., in: Cadosch Roger M. (Hrsg.), DBG Kommentar, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 2008, Art 51 N 2.

<sup>05</sup> Hinny, S. 341.

<sup>06</sup> Hinny, S. 342.

<sup>07</sup> Hinny, S. 335.



überlebensfähige Organismus eines Unternehmens. Gemäss Auffassung der EStV kann ein Betrieb bzw. Teilbetrieb nur dann vorliegen, wenn Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen erbracht werden (Aussenauftritt), das Unternehmen über Personal verfügt und der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht.<sup>08</sup> Im Rahmen dieses Aufsatzes wird nachfolgend keine Unterscheidung zwischen Betrieb und Teilbetrieb gemacht und zwecks einfacher Lesbarkeit lediglich der Begriff «Betrieb» verwendet.

## 12 Folgende Beispiele illustrieren den Begriff:

### BEISPIEL 1 (Pharma)

*Ein Pharmakonzern verfügt über mehrere Sparten, darunter das Geschäft mit Impfstoffen. Dieses umfasst die Entwicklung neuer Impfstoffe gegen die Grippe, die Produktion, den Vertrieb sowie die dazugehörige Verwaltung. Die ganze Sparte umfasst rund 1'000 Mitarbeitende, diverse weltweit registrierte Patente und Produktionsanlagen.*

### BEISPIEL 2 (Bank)

*Eine internationale Bank, welche im grenzüberschreitenden Privatkundengeschäft tätig ist, betreut im Heimatmarkt zusätzlich Geschäftskunden mit rund 800 Personen im Front-/Backoffice und einem umfassenden Filialnetz.*

## 2.3 Begriff «Funktion»

**13** Der Begriff «Funktion» wurde im Rahmen der STAF erstmalig im schweizerischen Steuerrecht verwendet, jedoch ist weder im DBG noch im StHG eine Legaldefinition vorhanden. Der Begriff ist allerdings im Verrechnungspreisrecht sowie in ausländischen Steuersystemen (bspw. Deutschland) seit vielen Jahren etabliert.

**14** Eine Funktion ist ein betriebswirtschaftlich geprägter Begriff und bezeichnet selbständige Teilaufgaben eines Unternehmens, die immer nur einen Teilbereich der unternehmerischen Gesamtwertschöpfung um-

fassen.<sup>09</sup> Gemäss Verständnis des deutschen Steuerrechts sind Funktionen jeweils das Ergebnis einer Aufgabenteilung innerhalb eines Unternehmens bzw. Betriebes.<sup>10</sup> Eine steuerauslösende Verlagerung liegt dann vor, wenn die «Funktion, einschliesslich deren Chancen und Risiken [...] einer [...] Betriebsstätte oder Geschäftsbetrieb überlassen und die Funktion vom [...] übertragenden Hauptsitz anschliessend nicht mehr oder in geringerem Umfang ausgeübt wird.»<sup>11</sup> In anderen Worten geht es regelmässig um die Frage, ob im Rahmen des Verlagerungsvorgangs «geldwertes Wertschöpfungspotenzial» übertragen wird<sup>12</sup>; darunter ist typischerweise eine Anpassung des Verrechnungspreismodells zu verstehen.

Bezugnehmend auf Abschnitt 2.2 illustrieren folgende zwei Beispiele den Begriff der «Funktion»:

### BEISPIEL 3 (Pharma)

*Innerhalb der Impfstoff-Sparte des Pharmakonzerns wird die schweizerische Tochtergesellschaft von einer Eigenforscherin auf eine blosser Auftragsforscherin zurückgestuft. Sie trägt neu kein Forschungsrisiko mehr und allfällige neue Patente werden durch die Auftrag gebende ausländische Schwester-gesellschaft registriert. Sie wird neu mittels einer transaktionalen Nettomargenmethode (TNMM) entschädigt und ihr steht nicht mehr der Residualgewinn (Bruttogewinn nach Abzug einer Entschädigung für Produktion, Vertrieb und Verwaltung) zu.*

<sup>08</sup> Kreisschreiben Nr. 5 der EStV von 01.06.2004 Umstrukturierungen, Ziff. 3.2.2.3 sowie 4.3.2.5.

<sup>09</sup> Harbeke Nils/Scherrer Patrick, Unternehmenssteuerrecht, Zürich/St. Gallen 2020, S. 120 (zit. Harbeke/Scherrer).

<sup>10</sup> Bundesamt für Finanzen, Schreiben vom 13.10.2010, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen.

<sup>11</sup> Hanny, S. 349.

<sup>12</sup> Harbeke/Scherrer, S. 121.



**BEISPIEL 4 (Bank)**

*Im inländischen Geschäftskundenbereich des Bankenkonzerns kümmert sich ein Team von vier Personen um die Entwicklung neuer Produkte für die Kunden (bspw. Handelsfinanzierungen).*

**2.4 Begriff «Vermögenswert»**

- 16 Der Begriff «Vermögenswert» wird in Art. 61a/b DBG bzw. Art. 24c/d StHG sowie generell im Gewinnsteuerrecht nicht weiter definiert. Gemäss der hier vertretenen Auffassung umfasst dieser Begriff alle geldwerten Rechte<sup>13</sup>, unabhängig davon, ob es sich um physische oder immaterielle Werte handelt. Das Gesetz nimmt keine Unterscheidung zwischen Umlauf- und Anlagevermögen<sup>14</sup> oder zwischen betriebsnotwendigen und nicht-betriebsnotwendigem Vermögen vor, wie bei gewissen steuerneutralen Umstrukturierungstatbeständen (Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG) üblich.

- 17 Nachfolgende Beispiele illustrieren den Begriff:

**BEISPIEL 5 (Pharma)**

*Die Impfstoff-Sparte des Pharmakonzerns umfasst u.a. Produktionsanlagen und Patente.*

**BEISPIEL 6 (Bank)**

*Im Geschäftskundenbereich der Bank ist der Kundenstamm ein immaterieller Vermögenswert.*

**2.5 Zivilrechtliche Übertragung**

- 18 Bei der gewinnsteuerlichen Verlagerung von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten ist das zivilrechtliche Grundgeschäft meist von untergeordneter Bedeutung. Entscheidend ist – wie dies auch bei steuerneutralen Umstrukturierungen der Fall ist – der wirtschaftliche Vorgang.
- 19 Bei der Verlagerung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte liegt streng genommen zivilrechtlich kein Grundgeschäft vor, da die Verlagerung innerhalb des gleichen Rechtssubjekts erfolgt. Die Aufteilung in

einen Hauptsitz und eine Betriebsstätte ist lediglich eine steuerliche Fiktion.<sup>15</sup> Sofern das Rechtssubjekt keine separate Buchhaltung für den Hauptsitz und die Betriebsstätte führt, erfolgt die Verschiebung des Betriebs, der Funktion oder des Vermögenswertes lediglich durch die bloße Zuteilung in der internationalen Steuerauscheidung. Werden gar nicht bilanzierte (bspw. zukünftiges Gewinnpotential aus einer Funktion) bzw. nicht bilanzierungsfähige Werte (bspw. originäre immaterielle Vermögenswerte) verschoben, würde die Verschiebung ohne die eingangs erläuterten steuerlichen Korrekturvorschriften in der Gewinn- und Kapitalausscheidung gar nicht erst ersichtlich sein. In anderen Worten erfolgt die Verschiebung bei fehlenden Buchhaltungen bloss durch eine Willenserklärung in der Steuererklärung. Führt die Gesellschaft hingegen separate Buchhaltungen, kann die Verschiebung durch einen Quasi-Verkauf, eine Sacheinlage in das Dotationskapital der Betriebsstätte oder eine Sachrepatriierung von Gewinnen der Betriebsstätte zum Hauptsitz erfolgen. Dabei kann der Übertragungswert buchhalterisch und zivilrechtlich willkürlich festgesetzt werden (bspw. zu handelsrechtlichen Buchwerten). Für die Wegzugsbesteuerung beim Outbound-Fall bzw. den Step-up im Inbound-Fall sind nur die stillen Reserven relevant, die sich aus der Differenz zwischen Verkehrswert und Gewinnsteuerwert ergeben.

Bei einer Verlagerung zwischen Kapitalgesellschaften sind hingegen zwei Rechtssubjekte involviert. Die Verschiebung kann durch einen Verkauf oder eine Vermögensübertragung nach Art. 69 ff. Fusionsgesetz (FusG) erfolgen. Denkbar sind auch «fliessende» Verlagerungen, indem Mitarbeitende innerhalb eines Konzerns in ein anderes Land wechseln (bspw. bisher bei einer ausländischen Konzerngesellschaft angestellte Forscher erhalten neue Arbeitsverträge bei der inländischen Schwestergesellschaft). Ferner kann die Verschiebung

<sup>13</sup> Hanny, S. 347 mit Verweis auf: Reich Markus, Steuerrecht, Zürich 2012, S. 359.

<sup>14</sup> Hanny, S. 347.

<sup>15</sup> Vorbehältlich einer registrierten Zweigniederlassung nach Art. 935 OR.





auch durch eine Sacheinlage oder -dividende erfolgen. Analog zur Hauptsitz/Betriebsstätte-Konstellation ist buchhalterisch und zivilrechtlich der Übertragungswert irrelevant und kann grundsätzlich willkürlich festgesetzt werden (vorbehältlich gesellschaftsrechtlicher Schutzvorschriften, bspw. Art.628/634 OR zu Sacheinlagegründungen oder Art.678 OR zur Rückerstattung ungerechtfertigter Leistungen). Auch in dieser Konstellation sind letztlich nur die stillen Reserven und nicht der Übertragspreis relevant.

- 21 Bei Übertragungen zwischen Kapital- und (kaufmännischen) Personengesellschaften kommen analoge Überlegungen zur Anwendung, da auch hier zwei Rechtssubjekte involviert sind.
- 22 Nebst der untergeordneten Bedeutung der zivilrechtlichen Übertragungsart ist gemäss Auffassung des Autors auch nebensächlich, was schlussendlich genau übertragen wird. Die relevanten Artikel im DBG und StHG definieren das (zivilrechtliche) Übertragungssubstrat sehr breit und ein Step-up kann bspw. auch bei der Übertragung von nur einzelnen (nicht-betriebsnotwendigen) Vermögenswerten geltend gemacht werden. Die Hürden an den Step-up bzw. die Wegzugsbesteuerung sind im Gegensatz zu den steuerneutralen Umstrukturierungen (Art.61 DBG) viel tiefer. So verlangt bspw. die steuerneutrale Spaltung einen doppelten Betrieb oder die Übertragung im Konzern betriebliches Anlagevermögen. Die Unterscheidung in Betrieb, Funktion und Vermögenswerte ist lediglich für die Ermittlung des Verkehrswertes von Bedeutung, da namentlich ein Betrieb im Gegensatz zu einzelnen Vermögenswerten häufig auch eine Goodwill-Komponente beinhaltet.

### 3. Unterschiede zur Mehrwertsteuer

- 23 Im Rahmen der STAF wurde das Steuerrecht lediglich im Bereich der Gewinn-, Kapital-, Einkommens- und Verrechnungssteuer angepasst, nicht jedoch das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)<sup>16</sup>. Die gewinnsteuerliche Verlagerung von Betrieben, Funktionen und

Vermögenswerten müssen daher mit dem bestehenden Mehrwertsteuerrecht beurteilt werden.

Die Mehrwertsteuer ist eine transaktionale Steuer, bei welcher das zivilrechtliche Grundgeschäft, das vereinbarte zivilrechtliche Entgelt und der Charakter der erbrachten Leistungen relevant sind. Die Mehrwertsteuer kennt die (gewinnsteuerlichen) Begriffe Betrieb, Funktion und Vermögenswert nicht und nimmt im Gegensatz zur Gewinnsteuer eine zivilrechtliche statt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vor. Auch stellt die Mehrwertsteuer nicht auf die stillen Reserven, sondern das effektive Entgelt ab. 24

Im Gegensatz zur gewinnsteuerlichen Verlagerung muss daher das zivilrechtliche Grundgeschäft der Verlagerung, das übertragene Substrat und das vereinbarte Entgelt genau analysiert werden. 25

Die schweizerische Mehrwertsteuer umfasst gemäss Art.1 Abs.2 MWSTG die drei Steuerarten Inland-, Bezug- und Einfuhrsteuer. Der Inbound-Fall (siehe Abschnitt 4) wird normalerweise von der Bezug- und Einfuhrsteuer erfasst, sofern die ausländische Überträgerin nicht bereits aufgrund von Art.10 MWSTG der Inlandsteuer unterliegt. Im Outbound-Fall (siehe Abschnitt 5) geht es typischerweise nur um die Inlandsteuer. 26

## 4. Mehrwertsteuerliche Inbound-Verlagerungen

### 4.1 Bezugsteuer

#### 4.1.1 Allgemeine Überlegungen

Der Bezugsteuer nach Art. 45-49 MWSTG unterliegt der Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfängerinnen im Inland. Der Begriff «Leistungen» umfasst gemäss Art.45 Abs.1 lit.a MWSTG grundsätzlich Dienstleistungen, deren Ort sich nach Art.8 Abs.1 MWSTG im Inland befindet 27

<sup>16</sup> Mit der Ausnahme, dass der Bund das sog. Demografie-Prozent der Mehrwertsteuer neu der AHV zukommen lässt.



und die durch Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind (mit Ausnahme des Sonderfalls von Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen). Davon ausgenommen sind gemäss Art.45a MWSTG Dienstleistungen, die nach Art.21 MWSTG von der Inlandsteuer ausgenommen oder nach Art.23 MWSTG befreit sind.

- 28 Steuerpflichtig bei der Bezugsteuer ist gemäss Art.45 Abs.2 MWSTG, wer bereits nach Art.10 MWSTG der Inlandsteuer unterliegt (lit.a) oder alternativ im Kalenderjahr solche Leistungen für mehr als CHF 10'000 bezieht (lit.b). Diese Unterscheidung ist hinsichtlich Vorsteuern von grosser Relevanz: Wird eine Person lediglich aufgrund von aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen bezugsteuerpflichtig, steht ihr kein Vorsteuerabzug zu. Dieser ist gemäss Art.28 Abs.1 lit.b MWSTG an eine Eintragung im Inlandsteuerregister geknüpft.

#### 4.1.2 Steuerobjekt

##### 4.1.2.1 Generell

- 29 Es stellt sich zuerst die Frage, ob hinsichtlich Steuerobjekt der gewinnsteuerlich zu verlagernde Betrieb, Funktion oder Vermögenswert mehrwertsteuerlich als Dienstleistung qualifiziert. Da solche Transaktionen in der Regel dem subsidiären Empfängerortsprinzip gemäss Art.8 Abs.1 MWSTG und nicht den Sonderstatbeständen gemäss Abs.2 unterliegen, wird auf den Ort der Dienstleistung nachfolgend nicht weiter eingegangen.
- 30 Das MWSTG enthält lediglich eine Negativdefinition des Begriffes «Dienstleistung»: Gemäss Art.3 lit.e MWSTG ist eine Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung ist. Eine Lieferung umfasst gemäss lit. d die «Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen», die «Abliefern eines Gegenstandes, an dem Arbeiten besorgt worden sind [...]» und die «Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung». Der bei der Lieferung zentrale Begriff des «Gegenstandes»

umfasst gemäss lit.b bewegliche und unbewegliche Sachen. Dienstleistungen kommen daher in den verschiedensten Ausgestaltungen vor, sie können weder abschliessend aufgezählt, noch kategorisiert werden.<sup>17</sup> Art.3 lit.e MWSTG enthält beispielhaft zwei als Dienstleistung qualifizierende Vorgänge, nämlich die Überlassung von immateriellen Werten und Rechten sowie das Unterlassen oder die Duldung einer Handlung bzw. eines Zustandes.

Aufgrund der sehr breiten (Negativ-)Definition des Begriffes Dienstleistungen müssen gemäss Auffassung des Autors daher auch die meisten gewinnsteuerlichen Verschiebungen grundsätzlich mit der Bezugsteuer erfasst werden. 31

Ein gewinnsteuerlicher Betrieb mit einem Aussenauftritt und Mitarbeitern stellt unbestrittenermassen eine Dienstleistung dar, insb. auch der darin enthaltene Goodwill.<sup>18</sup> Wenn im Rahmen der Betriebsverlagerung auch (physische) Gegenstände i.S.v. Art.3 lit.b MWSTG in das Zollinland verschoben werden, wird auf diesen die Einfuhrsteuer erhoben (siehe Abschnitt 4.2 und insb. 4.2.4 zum Zusammenspiel zwischen Bezug- und Einfuhrsteuer). Interessanterweise wird in vielen ausländischen Staaten im Gegensatz zur Schweiz die Veräusserung eines ganzen Betriebes als ein Vorgang angeschaut, welcher nicht der Mehrwertsteuer unterliegt («Transfer-of-Going-Concern»). In Deutschland bspw. liegt gemäss §1 Abs.1a Umsatzsteuergesetz (USTG) eine solche Veräusserung vor, wenn «ein Unternehmen oder ein [...] Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird». Eine analoge Re- 32

<sup>17</sup> Bossart Sonja/Clavadetscher Diego in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Glauser Pierre-Marie/Robinson Philip (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Art. 3 MWSTG N 102 (zit. AutorIn in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG).

<sup>18</sup> Bossart Sonja/Clavadetscher Diego in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art.3 N 110.



gelung kennen bspw. auch Indien<sup>19</sup>, Singapur<sup>20</sup> und die Vereinigten Arabischen Emirate<sup>21</sup>. In Südafrika findet sich ebenfalls eine ähnliche Anwendung, wobei dort die Transaktion als befreit qualifiziert wird.<sup>22</sup> Würde das schweizerische MWSTG eine solche Regelung kennen, würde eine gewinnsteuerliche Inbound-Verlagerung eines Betriebes nicht der Bezugsteuer unterliegen. Der Gesetzgeber wollte im Rahmen der STAF bei Inbound-Verlagerungen den Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines «Step-ups» gewähren und damit den (Steuer-)Standort Schweiz attraktiver gestalten. Es wäre zu prüfen, ob man wenigstens die Verlagerung von ganzen Betrieben über eine «Transfer-of-Going-Concern»-Klausel analog ausländischer Staaten auch bei der Mehrwertsteuer attraktiver gestalten könnte.

- 33 Auch die Verschiebung von blossen Funktionen, welche häufig mit einer Verlagerung eines geldwerten Wertschöpfungspotenzial einhergeht, qualifiziert als Dienstleistung. Die Verlagerung von Wertschöpfungspotenzial ist häufig das Resultat einer Anpassung des Verrechnungspreismodells und damit einer Auflösung bzw. Anpassung bestehender konzerninterner Verträge.<sup>23</sup> Gemäss Praxis der EStV stellt eine einvernehmliche Vertragsauflösung gegen Entgelt eine Dienstleistung dar, da ein «Verzicht auf Rechte aus einem Dauerschuldverhältnis» vorliege.<sup>24</sup> Im Einzelfall kann jedoch auch ein konzerninterner Vertrag ein Reugeld gemäss Art. 158 Abs. 3 OR enthalten, welches dann als Schadenersatz gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. i MWSTG und damit Nicht-Entgelt qualifizieren würde.<sup>25</sup>
- 34 Auch die Verschiebung von einzelnen gesetzlich geschützten Immaterialgüterrechten (Marken, Patente, Muster und Modelle, Design, Urheberrechte, Namens- und Firmenrechte), aber auch Know-How, Fabrikations-, Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse gelten als mehrwertsteuerliche Dienstleistungen.<sup>26</sup>

#### 4.1.2.2 Fakultativer Charakter von Art. 61a DBG bzw. Art. 24b StHG im Besonderen

Wie bereits vorstehend in diesem Aufsatz erwähnt, handelt es sich beim Inbound-Fall nach Art. 61a DBG bzw. Art. 24c StHG um einen fakultativen Artikel, der lediglich auf Antrag der Steuerpflichtigen zur Anwendung gelangt. Es stellt sich die Frage, ob bei einem bewussten Verzicht auf einen gewinnsteuerlichen Step-up auch die Bezugsteuer nicht angewendet werden muss.

Generell muss festgehalten werden, dass sich die Gewinn- und Mehrwertsteuer auf zwei separate Gesetze stützen, die nicht voneinander abhängig sind. Der Verzicht auf das Wahlrecht in einer Steuerart bedeutet nicht automatisch, dass sich die andere Steuerart daran ausrichtet. Wenn eine Gesellschaft bei der Mehrwertsteuer bspw. auf eine Optierung ausgenommener Umsätze nach Art. 22 MWSTG verzichtet, bedeutet dies nicht automatisch, dass auf den Erträgen auch keine Gewinnsteuer erhoben wird.

<sup>19</sup> Notification No. 12/2017 – Central Tax by Ministry of Finance (Department of Revenue).

<sup>20</sup> IRAS e-Tax Guide: GST - Transfer of Business as a Going Concern and other Excluded Transactions (Fifth Edition).

<sup>21</sup> Art. 7(2) UAE VAT Law, Public Clarification VATP015 «Transfer of a Business as a Going Concern».

<sup>22</sup> Section 11 Value Added Tax Act, No 89 of 1991 und speziell section 11(1)(e).

<sup>23</sup> Siehe dazu detailliert: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2017, Kapitel IX.

<sup>24</sup> MWST-Info 04 Steuerobjekt, Ziff. 3.8.1.

<sup>25</sup> MWST-Info 04 Steuerobjekt, Ziff. 3.8.2.1.

<sup>26</sup> Bossart Sonja/Clavadetscher Diego in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 3 N 110 f.



37 Allerdings kann die Überlegung in den Raum gestellt werden, ob durch den Charakter von Art.61a DBG bzw. Art.24c StHG überhaupt ein Leistungsverhältnis i.S.V. Art.3 lit.c MWSTG vorliegt. Die Bezugsteuer knüpft wie die Inlandsteuer an den Begriff der (Dienst-)«Leistung» an. Gemäss Legaldefinition versteht die Mehrwertsteuer darunter die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson «in Erwartung eines Entgelts». Die gewinnsteuerlichen STAF-Artikel geben dem Empfänger des übertragenen Betriebs, Funktion oder Vermögenswerts das Recht, in der Gewinnsteuererklärung eine Korrektur (steuerunwirksame Aufdeckung stiller Reserven und steuerwirksame Abschreibung über mehrere Jahre) zu seinen Gunsten vorzunehmen. Dieses gewinnsteuerliche Recht ist – wie in Abschnitt 2.5 dargelegt – unabhängig vom zivilrechtlichen Grundgeschäft. Daraus könnte argumentiert werden, dass durch die blosse fakultative Gewinnsteuerkorrektur im Einzelfall die Parteien subjektiv nicht automatisch ein (zivilrechtliches) Entgelt wollen. Der Wille bezieht sich lediglich auf den gewinnsteuerlichen Step-up.

38 Da solche Verlagerungen allerdings normalerweise im Konzernverhältnis, und damit zwischen eng verbundenen Personen gemäss Art. 2 lit. h MWSTG vorgenommen werden, greift Art. 26 MWSTV, welcher zwischen eng verbundenen Personen von einer Leistungsfiktion ausgeht. Der Grundgedanke dieses Artikels wurde auch durch das Bundesgericht bestätigt.<sup>27</sup> In anderen Worten liegt bei Verschiebungen zwischen Kapital- und/oder Personengesellschaften de lege lata ein Leistungsverhältnis vor, unabhängig vom Entgeltswille. Zum Begriff der «eng verbundenen Person» generell und im Verhältnis zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte im Besonderen wird auf die nachfolgenden Ausführungen in Abschnitt 4.1.3.2 verwiesen.

#### 4.1.2.3 Sacheinlagen und -dividenden im Besonderen

39 Wie eingangs erläutert können Verlagerungen von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten zwischen Konzerngesellschaften zivilrechtlich auch mittels Sacheinlagen oder Sachdividenden erfolgen, wie nachfolgendes Beispiel illustriert.

#### BEISPIEL 7

*Eine ausländische Muttergesellschaft legt immaterielle Güter im Rahmen einer Aktienkapitalerhöhung zum ausländischen Gewinnsteuerwert in ihre inländische Tochtergesellschaft ein. Sie macht auf der Differenz zum Verkehrswert einen gewinnsteuerlichen Step-up geltend.*

40 Grundsätzlich besagt Art.18 Abs.2 MWSTG, dass bei Einlagen in Unternehmen (lit.e) sowie Dividenden und anderen Gewinnanteilen (lit.f) mangels Leistung von einem Nichtentgelt auszugehen sei. Es stellt sich die Frage, ob diese Artikel auch bei einer Sacheinlage und -dividende Anwendung finden. In der Lehre wird teilweise die Meinung vertreten, dass bei solchen Sachtransaktionen von einem entgeltlichen Vorgang auszugehen sei.<sup>28</sup>

41 Die Frage hinsichtlich Sacheinlagen ist ungeklärt. In einem Entscheid aus dem Jahre 2008 zum alten MWSTG hat sich das Bundesgericht im Falle einer Personengesellschaft zwar mit den verschiedenen Lehrmeinungen auseinandergesetzt, ohne aber abschliessend dazu Stellung zu nehmen.<sup>29</sup> In einem kürzlich ergangenen Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts musste sich dieses mit der Frage befassen, ob der Verkauf eigener Aktien als Kapitaleinlage gemäss Art.18 Abs.2 lit.e MWSTG qualifiziert. Die Rechtsfrage wurde zugunsten des Steuerpflichtigen bejaht.<sup>30</sup> Gemäss hier vertretener Auffassung ist nicht einleuchtend, warum bei einer Geldeinlage von einem Nicht-Entgelt, bei einer Sacheinlage jedoch von einem Leistungsverhältnis auszugehen sei. Einerseits ist gemäss Botschaft zum MWSTG der Begriff «Einlage»

<sup>27</sup> BGer 2C\_451/2013 vom 07.01.2014, E.5.2.

<sup>28</sup> Geiger Felix, in: Geiger Felix/Schluckebier Regine (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Auflage, Art.18 N 28 (zit. AutorIn in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG).

<sup>29</sup> BGer 2A.269/2006 vom 20.06.2008, E.4 und 6.

<sup>30</sup> BVGer A-7028/2018 vom 18.09.2020.



weit zu verstehen<sup>31</sup> und andererseits erfolgt die Einlage, ob in bar oder natura, gestützt auf ein gesellschaftsrechtliches Beteiligungsverhältnis,<sup>32</sup> d.h. ohne eine spezielle Entschädigung und nicht aufgrund eines synallagmatisches Verhältnisses.

- 42 Bezüglich Sachdividenden vertritt die EStV die Ansicht (sie verwendet den alternativen Begriff «Naturaldividende»), dass bei solchen eine entgeltliche Leistung vorliege und daher die Mehrwertsteuer geschuldet sei.<sup>33</sup> Sie verwendet dazu das Beispiel einer Bergbahn, welche ihren Aktionärinnen als Dividende eine Saisonkarte ausschüttet und begründet die Steuerbarkeit der Naturaldividende damit, dass bei einem Verkauf der Saisonkarte an Dritte das Entgelt der Steuer unterliegen würde. Diesem Argument kann nicht gefolgt werden, da bei einem Verkauf an Dritte der Gesellschaft im Gegensatz zur Dividende effektiv ein Entgelt zufließt.
- 43 Der Autor vertritt zusammenfassend die Ansicht, dass bei der Verlagerung auf Basis einer Einlage bzw. Gewinnrückführung aus einem Unternehmen ein Nichtentgelt gemäss Art.18 Abs.2 MWSTG vorliegen muss und daher die Bezugsteuer nicht erhoben werden darf.

#### 4.1.3 Bemessungsgrundlage

##### 4.1.3.1 Generell

- 44 In einem zweiten Schritt stellt sich die Frage nach der Bemessungsgrundlage des als Dienstleistung mit Leistungsort Inland qualifizierten Vorgangs. Die Bezugsteuer kennt keine eigene Definition und verweist in Art.46 MWSTG auf die Bemessungsgrundlage der Inlandsteuer.
- 45 Gemäss Art.24 MWSTG wird die Inland- und damit auch die Bezugsteuer auf dem «*tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet*». Massgeblich ist somit der tatsächliche Vermögenszugang beim Leistungsempfänger in Schweizer Franken.<sup>34</sup> Da die Verlagerung von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten gemäss STAF allerdings innerhalb eines Konzerns stattfindet,

wird wie bereits ausgeführt nicht zwingend ein Entgelt zwischen den Parteien fließen, wie folgende zwei Beispiele illustrieren.

#### BEISPIEL 8

*Ein Konzern entscheidet sich, eine betriebliche Tätigkeit von einer Tochtergesellschaft in einem Offshore-Staat zu einer Tochtergesellschaft in der Schweiz zu verschieben. Die inländische Tochtergesellschaft will hierfür einen Step-up gemäss Art. 61a DBG geltend machen und einigt sich auf einen gewinnsteuerlichen Wert von CHF 100 Mio. Der Betrag wird lediglich in der Gewinnsteuererklärung geltend gemacht und fliesst nicht effektiv zwischen den Tochtergesellschaften.*

#### BEISPIEL 9

*Eine schweizerische Kapitalgesellschaft verschiebt immaterielle Vermögenswerte von der ausländischen Betriebsstätte in die Schweiz. Da es sich um eine Transaktion innerhalb der gleichen juristischen Person handelt, fliesst hierbei keine Entschädigung.*

Das MWSTG kennt allerdings in Art.24 Abs.2 MWSTG 46 eine gesetzliche Grundlage, wonach bei Leistungen zwischen eng verbundenen Personen nicht auf das effektive Entgelt, sondern den Wert abgestellt wird, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Mit diesem Artikel wird gemäss Botschaft zum MWSTG vom im Abs.1 statuierten Grundsatz abgewichen, wonach keine fiktiven Einnahmen besteuert werden sollen.<sup>35</sup> Zentral in dieser Korrekturvorschrift ist nun

<sup>31</sup> Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBI 2008 6960 (zit. BBI 2008).

<sup>32</sup> Geiger Felix in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art. 18 N 27.

<sup>33</sup> MWST-Info 08 Privatanteile, Ziff. 6.

<sup>34</sup> Geiger Felix in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art. 24 N 3.

<sup>35</sup> BBI 2008 6970 f.



allerdings der Begriff «eng verbundene Person». Im Wortlaut von Art. 24 Abs. 2 MWSTG wird auf die Legaldefinition in Art. 3 lit. h MWSTG verwiesen, wonach dieser Begriff folgende Rechtssubjekte umfasst:

- Inhaberinnen von mind. 20 % des Stamm- oder Grundkapital eines Unternehmens oder Unternehmen oder von einer entsprechenden Beteiligung an einer Personengesellschaft oder ihren nahestehenden Personen;
- Stiftungen und Vereine, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht

**47** Wenn die Verlagerung zwischen zwei verbundenen Konzerngesellschaften (d.h. zwischen zwei Kapitalgesellschaften, an welche eine weitere Person direkt oder indirekt mind. 20 % am Kapital hält) erfolgt, besteht damit eine gesetzliche Grundlage für die Ermittlung eines fiktiven Entgelts zur Bemessung der Bezugsteuer. Die gleiche Überlegung ist ebenfalls anwendbar auf Fälle, bei welchen eine Kapitalgesellschaft eine Übertragung an eine (kaufmännische) Personengesellschaft<sup>36</sup> vornimmt, an welcher sie beteiligt ist.

**48** Das MWSTG enthält keine weiteren Ausführungen, wie der (fiktive) Drittpreis ermittelt werden muss. Gemäss Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts ist ein Drittpreis in den meisten Fällen ein Schätz- bzw. Vergleichswert, der nicht exakt, sondern nur annäherungsweise bestimmt werden kann.<sup>37</sup> In der Lehre wird die Ansicht vertreten, dass bei der Bezugsteuer der Marktwert im fraglichen ausländischen Staat und nicht in der Schweiz herangezogen werden muss.<sup>38</sup> Auch Art. 61a DBG bzw. Art. 24c StHG enthält keine Hinweise, wie der Verkehrswert und damit die relevanten stillen Reserven ermittelt werden müssen. Die EStV ist zwar nicht an die Bewertung der kantonalen Steuerverwaltungen gebunden<sup>39</sup>, doch wäre eine Angleichung der Praxis aus verwaltungsökonomischen Gründen zu begrüssen.

#### 4.1.3.2 Verschiebung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte im Besonderen

Interessant ist ferner die Frage, ob Art. 24 Abs. 2 MWSTG i.V.m. Art. 3 lit. h MWSTG auch als gesetzliche Grundlage genügt für die Annahme einer Leistungsfiktion bzw. die Ermittlung eines fiktiven Entgelts bei einer Verlagerung innerhalb des gleichen Rechtssubjekts zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte. Diese Frage muss namentlich vor dem Hintergrund des sog. «Dual-Entity»-Prinzips geprüft werden. Nach dem schweizerischen Mehrwertsteuerrecht werden gemäss Art. 10 Abs. 3 MWSTG e contrario der Hauptsitz und die ausländische Betriebsstätte eines Unternehmens als separate Steuersubjekte<sup>40</sup> und damit wie zwei separate Unternehmen behandelt.<sup>41</sup> Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht bei einem inländischen Unternehmen mit rein inländischen Betriebsstätten.

Aufgrund einer grammatikalischen Auslegung greift Art. 3 lit. h MWSTG nicht. Ein Hauptsitz hält keinen Anteil am Grundkapital einer Betriebsstätte. Es handelt sich bei einer Betriebsstätte um einen fiktiven, (gewinn-)steuerlichen Teil der gesamten juristischen Person, welcher nicht über ein eigenes Grundkapital verfügt, an welcher der Hauptsitz beteiligt ist. Nur die

<sup>36</sup> Da bei einer Kollektivgesellschaft nur Privatpersonen beteiligt sein können (Art. 552 OR), folglich nur relevant bei einer Kommanditgesellschaft (in der Rolle als beschränkt haftender Kommanditär; Art. 594 Abs. 2 OR) und der einfachen Gesellschaft (Art. 530 OR).

<sup>37</sup> BVGer A-1376/2006 vom 06.11.2008.

<sup>38</sup> Robinson, Philipp/Pittet, Jacques: La TVA comme facteur de coût dans le domaine financier, in: Schweizer Treuhänder 2007, S. 903 - 910, 905.

<sup>39</sup> Bossart Sonja/Clavadetscher Diego in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 24 N 61.

<sup>40</sup> Geiger Felix in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art. 11 N 141.

<sup>41</sup> Im Gegensatz zur EU (EuGH C-210/04 vom 23.03.2006) und weiterer ausländischen Staaten wie Singapur, welche das «Single-Entity»-Prinzip verfolgen.



gesamte juristische Person hat ein Grundkapital. Zwar wird als Ausfluss des Authorized OECD Approaches («AOA») der (ausländischen) Betriebsstätte häufig ein Dotationskapital zugewiesen, doch handelt es sich hierbei um eine bloss gewinnsteuerliche Zu- bzw. Aufteilung des gesamten Eigenkapitals (Grundkapital und weitere Eigenkapitalkomponenten wie Reserven) der juristischen Person auf den Hauptsitz und die Betriebsstätte. In anderen Worten handelt es sich beim Dotationskapital letztlich nur um einen Anteil am gesamten Eigenkapital der juristischen Person, an welchem weiterhin der Aktionär beteiligt ist.<sup>42</sup> Auch kann gemäss Ansicht des Autors eine Betriebsstätte nicht als nahestehende Person gemäss lit. h lemma 1 qualifiziert werden, da sich bei diesem Begriff um Personen geht, welche dem Beteiligungsinhaber selbst nahestehend sind.<sup>43</sup>

- 51 Es stellt sich allerdings die Frage, ob diese grammatikalische Auslegung dem Willen des Gesetzgebers entsprach. In der Botschaft zum MWSTG (Version vom 12. Juni 2009) finden sich keine Hinweise darauf, dass der Gesetzgeber entgegen dem Wortlaut auch Betriebsstätte als eng verbundene Personen qualifizieren wollte.<sup>44</sup> In der Botschaft zum MWSTG (Version vom 30. September 2016), mit welchem der dynamische Verweis auf die Mindestschwelle gemäss Beteiligungsabzug durch den fixen Prozentsatz von 20 % ersetzt wurde, gab es ebenfalls keine Ausführungen zu einer möglichen Erfassung von Betriebsstätten.<sup>45</sup> Auch die Durchsicht der Protokolle ergab, dass dieses Thema weder in den vorbereitenden Kommissionen noch im National- und Ständerat aktiv diskutiert wurde. Interessant ist allerdings der Hinweis in den Erläuterungen des Bundesrates zur Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV; Version vom 27. November 2009). Zu Art. 7 MWSTV hält der Bundesrat fest: «Weil es sich [beim Hauptsitz und der Betriebsstätte] zudem um eng verbundene Personen handelt, gilt als Bemessungsgrundlage der unter Dritten vereinbarte Wert».<sup>46</sup> Diese Ausführungen zum Art. 7 MWSTV sind fehl am Platz, da dieser Artikel lediglich bezweckt, dass alle inländischen Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens als ein Steuersubjekt zusammengefasst werden; es handelt sich bei Art. 7 MWSTV

um eine Konkretisierung von Art. 10 MWSTG und nicht Art. 3 lit. h MWSTG. Gemäss Ansicht des Autors kann dieser Hinweis des Bundesrates zur (untergeordneten) MWSTV nicht für eine teleologische Auslegung zugunsten des Fiskus herangezogen werden. Der gleiche Bundesrat hat in der Botschaft zum (übergeordneten) MWSTG (Version vom 12. Juni 2009) auch festgehalten, dass die Besteuerung eines fiktiven (anstelle des effektiven) Entgelts nur im Ausnahmefall greifen soll und der Begriff der «eng verbundenen Person» explizit in Art. 3 lit. h MWSTG definiert sei.<sup>47</sup>

Gemäss Ansicht des Autors darf bei Verlagerungen 52 zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte infolge fehlender expliziter gesetzlicher Grundlage beim Fehlen eines Entgelts auf Basis von Art. 24 Abs. 2 MWSTG i.v.m. Art. 3 lit. h MWSTG keine fiktive Bemessungsgrundlage ermittelt werden. Dieses Ergebnis mag zwar in einem gewissen Widerspruch zum «Dual-Entity»-Prinzip stehen, jedoch entsprach es nicht dem Willen des Gesetzgebers, unter Art. 3 lit. h MWSTG auch Betriebsstätte zu erfassen. Der Bundesrat kann mit Art. 7 MWSTV (bzw. dem Kommentar in den Erläuterungen dazu), der im Übrigen eine andere Thematik regelt, nicht vom Willen des Gesetzgebers abweichen. Ferner ist an dieser Stelle der Hinweis angebracht, dass gerade im Steuerrecht besonders hohe Anforderungen an das Legalitätsprinzip hinsichtlich Bestimmtheit gestellt wird.<sup>48</sup>

<sup>42</sup> Zur Thematik des Dotationskapitals einer Betriebsstätte siehe allgemeine Ausführungen in: Hug, Thomas: Die steuerliche Kapitalallokation bei Bankenbetriebsstätte, in: ExpertFocus 2020, S. 240–246.

<sup>43</sup> Bossart Sonja/Clavadetscher, Diego in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 3 N 176.

<sup>44</sup> BBI 2008 6943.

<sup>45</sup> Botschaft Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes vom 25. Februar 2015, BBI 2015 2627 f.

<sup>46</sup> Erläuterungen des Bundesrates zur Mehrwertsteuerverordnung, S. 4.

<sup>47</sup> BBI 2008 6971.

<sup>48</sup> Beusch Michael in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Auslegung des MWSTG N 1.



53 Sollte jedoch eine Entschädigung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte fließen, muss im Umkehrschluss auf dem effektiven Entgelt die Bezugsteuer abrechnet werden. Die Steuerpflichtige ist daher gut beraten, in solchen Fällen keine Entschädigung fließen zu lassen und eine bloss gewinnsteuerliche Korrektur in beiden Ländern vorzunehmen.

54 Interessant ist die Frage, ob eine inländische Tochtergesellschaft zwar die betriebliche Tätigkeit von der ausländischen Tochter übernehmen könnte, diese jedoch zuerst eine gewisse Zeit als Betriebsstätte im Ausland weiterführt und erst dann zum inländischen Hauptsitz überführt. Dieser Vorgang ist allerdings unter dem Rechtstitel der Steuerumgehung zu prüfen.

#### 4.1.4 Steuersatz

55 Die Bezugsteuer kennt die gleichen Steuersätze wie die Inlandsteuer, d.h. der Normalsatz von 7.7%, der reduzierte Satz von 2.5% und der Sondersatz von 3.7% (Art. 46 i.V.m. Art. 25 MWSTG). Werden im Rahmen der Verlagerung Dienstleistungen bezogen, die von der Steuer ausgenommen sind (bspw. Wertschriften, Beteiligungen oder Bankguthaben), greift die Bezugsteuer nicht (Art. 45a i.V.m. Art. 21 MWSTG).

### 4.2 Einfuhrsteuer

#### 4.2.1 Allgemeine Überlegungen

56 Die Einfuhrsteuer nach Art. 50-64 MWSTG erfasst die Einfuhr von Gegenständen, was vorliegend gemäss Art. 3 lit. b MWSTG namentlich bewegliche (physische) Sachen umfasst. Im Umkehrschluss unterliegen in die Schweiz eingeführte immaterielle Vermögenswerte wie bspw. Patente und ein Kundenstamm nicht der Einfuhrsteuer. Von der Einfuhrsteuer befreit sind gewisse in Art. 53 MWSTG aufgeführte Gegenstände.

57 Die Steuerpflicht bei der Einfuhrsteuer richtet sich gemäss Art. 51 MWSTG nach dem Zollgesetz (ZG), d.h. wer gemäss Art. 70 ZG als Zollschuldner gilt, muss die Einfuhrsteuer bezahlen. Dieser Begriff ist weit gezogen und umfasst bspw. den formellen Importeur oder die ausführende Spediteurin.

#### 4.2.2 Steuerobjekt

58 Im Gegensatz zur Bezugsteuer lässt sich im Rahmen einer Verlagerung von Betrieben, Funktionen oder Vermögenswerten das Steuerobjekt einfach ermitteln. Sobald im Rahmen der Verlagerung gewisse (physische) Gegenstände über die Zollgrenze gebracht werden, muss darauf die Einfuhrsteuer erhoben werden.

#### BEISPIEL 10

*Im Rahmen einer Umstrukturierung eines Pharmakonzerns wird die Produktion von Impfstoffen in die Schweiz verlagert. Dabei werden Produktionsanlagen und Rohstoffe von einem Spediteur in die Schweiz gebracht.*

59 Bei der Einfuhrsteuer ist irrelevant, in welchem zivilrechtlichen Verhältnis ein Gegenstand über die Zollgrenze in die Schweiz gebracht wird. Selbst wenn die gleiche juristische Person einen Gegenstand vom Ausland ins Inland transportiert, wird die Einfuhrsteuer erhoben. Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird. Ein Umsatz im mehrwertsteuerlichen Sinne ist nicht vorausgesetzt.<sup>49</sup> Damit greift im Gegensatz zur Bezugsteuer die Einfuhrsteuer auch dann, wenn Gegenstände von einem Hauptsitz in eine Betriebsstätte überführt wird.

#### 4.2.3 Bemessungsgrundlage

60 Die Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer richtet sich gemäss Art. 54 MWSTG nach der zivilrechtlichen Grundlage der Einfuhr. Wird ein Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts über die Zollgrenze in die Schweiz eingeführt, wird die Einfuhrsteuer gemäss Abs. 1 lit. a auf dem Entgelt erhoben. Wenn das Geschäft allerdings zwischen eng verbundenen Personen erfolgt, gilt gemäss Abs. 2 als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Vorbehältlich hier nicht

<sup>49</sup> Schluckebier Regine in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art. 52 N 1.





relevanter Sondertatbestände (lit.b–f) wird in allen übrigen Fällen gemäss Abs.1 lit.g die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert erhoben. Dabei handelt es sich um den «Verkehrswert bzw. Veräusserungswert des eingeführten Gegenstandes, also dem Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten hätte erzielt werden können».<sup>50</sup>

- 61 Damit kann festgehalten werden, dass unabhängig davon, ob für die Verlagerung eine Entschädigung fällig wird und ob eine allfällige Entschädigung dritt-preiskonform ist, die Einfuhrsteuer immer auf dem Marktwert erhoben wird.

#### 4.2.4 Zusammenspiel mit Bezugsteuer

- 62 Interessant ist allerdings das Zusammenspiel von Bezug- und Einfuhrsteuer, wenn bspw. ein Betrieb oder eine Funktion inkl. mehrwertsteuerlichen Gegenständen über die Zollgrenze in die Schweiz überführt wird.
- 63 Im Grundsatz werden (physische) Gegenstände gemäss Art.3 lit.b MWSTG mit der Einfuhrsteuer und im Umkehrschluss alles andere (d.h. Dienstleistungen gemäss Art.3 lit.e MWSTG) mit der Bezugsteuer erfasst. Ausnahmsweise werden allerdings Dienstleistungen dann von der Einfuhrsteuer erfasst, wenn sie in einem Gegenstand verkörpert sind. Dabei ist ohne Belang, in welchen Verhältnis der Materialwert der Sache und der Wert der Dienstleistungen oder Recht zueinander stehen.<sup>51</sup>
- 64 Nachfolgendes Beispiel illustriert dieses Zusammenspiel:

#### BEISPIEL 11

*Ein Pharmakonzern überträgt die Auftragsfertigung von Medikamenten von einer ausländischen Tochtergesellschaft an ihre inländische Schwestergesellschaft. Der Drittpreis für dieses Geschäft beläuft sich auf CHF 100 Mio. Im Rahmen des Verkaufs werden Maschinen in die Schweiz überführt. Der reine Materialwert dieser Maschinen beläuft*

*sich auf CHF 40 Mio. Allerdings befindet sich in dieser Maschine eine lizenzierte Software, der Wert CHF 2 Mio. beträgt. Die Einfuhrsteuer wird auf CHF 42 Mio. erhoben und die Bezugsteuer auf CHF 58 Mio.*

## 5. Mehrwertsteuerliche Outbound-Verlagerungen

### 5.1 Inlandsteuer

Der Inlandsteuer gemäss Art.10-44 MWSTG unterliegt die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen. Als Leistungen gelten gemäss Art.3 MWSTG sowohl die Lieferung von Gegenständen als auch die Erbringung von Dienstleistungen. Liegt der Ort der Leistung gemäss Art.7 und 8 MWSTG hingegen nicht im Inland, liegt eine mehrwertsteuerlich nicht relevante Auslandsleistung vor.

Aufgrund der breiten Definition des Begriffes «Dienstleistungen» gemäss Art.3 lit.e MWSTG (siehe Abschnitt 4.1.2.1), unterliegen analog zur Bezugsteuer die meisten Formen einer gewinnsteuerlichen Verlagerung im Grundsatz der Inlandsteuer. Da hinsichtlich dem Ort der Dienstleistung jedoch in den meisten Verlagerungsfällen die Sondertatbestände gemäss Art.8 Abs.2 MWSTG nicht greifen, unterliegt subsidiär der Ort der Dienstleistung gemäss Abs.1 dem Empfängerortsprinzip und damit im Ausland. Damit liegt ein mehrwertsteuerlich nicht relevanter Auslandumsatz vor. Werden im Rahmen der Verlagerung jedoch Gegenstände ins Ausland gebracht, liegt der Ort der Leistung im Normalfall gemäss Art.7 Abs.1 MWSTG im Inland; allerdings ist die Inlandlieferung infolge direkter Beförderung oder Versendung ins Ausland gemäss Art.23 Abs.2 Ziff.1 MWSTG von der Steuer befreit. Obwohl finanziell die Folge von Ausland- und befreiten Inlandumsätzen identisch sind (d.h. keine

<sup>50</sup> Schluckebier Regine in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art.54 N 29.

<sup>51</sup> Schluckebier Regine in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art.52 N 8.



geschuldete Umsatzsteuer), müssen diese Umsätze in der Mehrwertsteuerabrechnung in separaten Ziffern (221 für Leistungen im Ausland bzw. 200 für befreite Inlandleistungen) deklariert werden.

- 67 Ferner kann an dieser Stelle auf die analogen Ausführungen zur steuerlichen Behandlung von Sacheinlagen und -dividenden (siehe Abschnitt 4.1.2.3) sowie zur möglichen Entgeltfiktion zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte (siehe Abschnitt 4.1.3.2) verwiesen werden. Im Gegensatz zur Bezugsteuer hat allerdings die Qualifikation als Nicht-Entgelt bzw. die Verneinung der Entgeltfiktion keinen finanziellen Einfluss, sondern ist bloss relevant für die korrekte Ausweisung der (Nicht-) Umsätze.<sup>52</sup>

### 5.2 Meldeverfahren im Besonderen

- 68 Die Inlandsteuer kennt nebst der effektiven Abrechnungsmethode ferner noch das Meldeverfahren.<sup>53</sup> Art. 38 MWSTG verlangt, dass bei der Veräusserung an eine eng verbundene Person oder wenn die zum gesetzlichen Satz ermittelte Steuer mind. CHF 10'000 entspricht, die Abrechnungs- und Steuerentrichtungspflichten im Meldeverfahren erledigt werden, sofern u.a. ein Gesamt- oder Teilvermögen im Rahmen einer Umstrukturierung oder Geschäftsveräusserung übertragen wird. Die begriffliche Definition von «Teilvermögen» in Art. 101 MWSTV («jede kleinste für sich überlebensfähige Einheit eines Unternehmens») erinnert dabei stark an die gewinnsteuerliche Definition von «Teilbetrieb». Die EStV verweist gar auf ihre Definition im Kreisschreiben Umstrukturierungen.<sup>54</sup>
- 69 Das Meldeverfahren setzt allerdings laut Art. 38 MWSTG voraus, dass alle beteiligten Parteien gemäss Art. 10 MWSTG Inlandsteuer pflichtig sind bzw. auf die Befreiung gemäss Art. 11 MWSTG verzichten. Gemäss Art. 102 MWSTV reicht es allerdings, wenn der Erwerber erst im Zusammenhang mit der Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens steuerpflichtig wird. Bei einer gewinnsteuerlichen Übertragung eines (Teil-) Betriebes wäre daher theoretisch im Einzelfall die Anwendung des Meldeverfahren denkbar, wenn die ausländische Partei Inlandsteuer pflichtig ist bzw. wäre.

Da eine Outbound-Übertragung wie bereits erläutert im Normalfall nicht der Umsatzsteuer unterliegt, bringt die Anwendung des Meldeverfahrens meist keine Vorteile.

### 6. Fazit

70 Während bei der gewinnsteuerlichen Verlagerung von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten oftmals eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vorgenommen wird und als Bemessungsgrundlage lediglich die stillen Reserven herangezogen werden, nimmt die Mehrwertsteuer als Transaktionssteuer eine zivilrechtliche Beurteilung vor. Relevant sind das zivilrechtliche Grundgeschäft (Verkauf, Sacheinlage, blosser Überführung in Betriebsstätte etc.), das übertragene Substrat und das vereinbarte Entgelt.

71 Der Inbound-Fall wird grundsätzlich mit der Bezug- und Einfuhrsteuer erfasst. Aufgrund der breiten Definition des Begriffes «Dienstleistung» greift die Bezugsteuer wohl bei den meisten Inbound-Verschiebungen, selbst wenn auch bloss Wertschöpfungssubstrat verschoben wird. Im Gegensatz zu vielen ausländischen Steuersystemen kennt die Schweiz keinen «Transfer-of-Going-Concern»-Tatbestand, wonach die Übertragung eines ganzen Betriebes nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Da Verlagerungen typischerweise zwischen eng verbundenen Personen im Konzern stattfinden, wird der Vorgang selbst bei fehlendem Entgeltswille der Parteien infolge der Leistungsfiktion steuerlich erfasst und die Bezugsteuer auf einem marktüblichen Entgelt abgerechnet. Gemäss Meinung

<sup>52</sup> Im Einzelfall kann je nach Branche die Qualifikation einen Einfluss auf die Vorsteuern haben (u.a. Bankenpauschale gemäss MWST-Brancheninfo 15 Vorsteuerpauschale für Banken).

<sup>53</sup> Zum Meldeverfahren generell: Rohner Tobias, Meldeverfahren bei der MWST unter besonderer Berücksichtigung von Umstrukturierungen, in: IFF 2019, S. 144 – 162.

<sup>54</sup> MWST-Info 11 Meldeverfahren, Ziff. 1.3.4.



des Autors erfasst der Begriff «*eng verbundene Personen*» allerdings mangels gesetzlicher Grundlage nicht Hauptsitz und Betriebsstätte, weshalb bei einer typischerweise unentgeltlichen Verlagerung innerhalb des gleichen Rechtssubjekts keine Bezugsteuer erhoben werden darf. Weiter darf gemäss hier vertretener Auffassung bei einer Verschiebung via Sachdividende bzw. -einlage ebenfalls keine Bezugsteuer erhoben werden. Werden physische Gegenstände verschoben, greift allerdings ausnahmslos die Einfuhrsteuer.

- 72 Der Outbound-Fall wird mit der Inlandsteuer erfasst, wobei im Normalfall entweder ein Auslandumsatz oder ein steuerbefreiter Inlandumsatz vorliegt und damit keine Umsatzsteuer fällig wird. Die Unterscheidung ist lediglich relevant für die korrekte Deklaration.

