

Kommentar zu: Urteil: 2C_923/2018 vom 21. Februar 2020, zur Publikation vorgesehen
Sachgebiet: Öffentliche Finanzen und Abgaberecht
Gericht: Bundesgericht
Spruchkörper: II. öffentlich-rechtliche Abteilung
dRSK-Rechtsgebiet: Vertragsrecht

De | Fr | It |

Partielle Steuernachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG

Autor / Autorin

Christoph Zaugg, Markus Vischer
walderwyss

Redaktor / Redaktorin

Christoph Brunner
PETER&KIM
ATTORNEYS AT LAW

Mit Urteil 2C_923/2018 vom 21. Februar 2020 hielt das Bundesgericht fest, dass der Wegfall des bisherigen Unternehmensträgers als Steuersubjekt keine Voraussetzung für eine Steuernachfolge gemäss Art. 16 Abs. 2 MWSTG sei und dass eine Steuernachfolge gemäss Art. 16 Abs. 2 MWSTG auch dann möglich sein könne, wenn nur ein Teilvermögen, z.B. eine Sparte, übertragen werde. Dieser Entscheid dürfte zu Veränderungen in Kaufverträgen für Asset Deals und der due diligence für solche führen.

Sachverhalt

[1] Die B. GmbH (ab Juni 2016 D. GmbH, nachfolgend D. GmbH) mit Sitz ursprünglich in U./SG bezweckte den gewerblichen Transport von Gütern und Personen inklusive einen Limousinenservice. A.C. war Alleingesellschafterin und wirkte als Geschäftsführerin. Ihr Vater B.C. hatte den Vorsitz der Geschäftsführung inne. Im Juli 2012 und im März 2014 nahm die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) Mehrwertsteuerkontrollen bei der D. GmbH vor. Die ESTV gelangte bei diesen Kontrollen zum Schluss, dass die Geschäftsbücher in formeller und materieller Hinsicht ordnungswidrig geführt wurden. Insbesondere fehle ein Kassenbuch, die Fahrtenschreiber seien nur lückenhaft vorhanden und schliesslich seien die Bareinnahmen und Löhne des Geschäftsführers nicht periodengerecht verbucht worden. Zudem erweise sich der verbuchte Treibstoffaufwand gemessen an den verbuchten Umsätzen als überdurchschnittlich hoch (Sachverhalt Teil B). Die ESTV erliess am 23. Mai 2014 zwei Einschätzungsmitteilungen, welche Steuerkorrekturen und Nachbelastungen zulasten der D. GmbH für die Steuerperioden 2007 bis 2012 ergaben (Sachverhalt Teil C).

[2] Am 11. Dezember 2015 schlossen die D. GmbH und die A. GmbH in Gründung einen Kaufvertrag mit dem Titel «Verkauf Fahrzeuge und Übertragung Taxibewilligung/Betriebsbewilligung» ab. Die A. GmbH mit Sitz in U./SG wurde am 9. Februar 2016 in das Handelsregister eingetragen. Alleingesellschafterin war A.C., die gleichzeitig als einzeln zeichnungsberechtigte Geschäftsführerin fungiert. Gemäss Kaufvertrag bot die D. GmbH fortan ausschliesslich Limousinenservices an. Am 8. März 2016 übertrug die D. GmbH ihre Betriebsbewilligung für den Betrieb von neun Taxis an die A. GmbH (Sachverhalt Teil D).

[3] Am 5. April 2016 bestätigte die ESTV gegenüber der D. GmbH die vorgenannten Nachbelastungen, wogegen die D. GmbH Einsprache erhob. Ende 2016/anfangs 2017 stellte das Betreibungsamt in den Betreibungen gegen die D. GmbH zunächst Pfändungsurkunden und später Verlustscheine aus. Das Betreibungsamt stellte fest, dass die D. GmbH die operative Tätigkeit im August 2016 eingestellt und die Bilanz im Dezember 2016 deponiert habe und über keinerlei Vermögenswerte mehr verfüge (Sachverhalt Teil E). Am 19. Mai 2017 wurde über die D. GmbH den Konkurs eröffnet (Sachverhalt Teil A).

[4] Mit Einspracheentscheiden vom 11. September 2017, die nunmehr an die D. GmbH adressiert waren, wies die ESTV die Einsprachen der A. GmbH ab und stellte fest, dass die A. GmbH als Steuernachfolgerin in die Rechte und Pflichten der D. GmbH eingetreten sei. Gemäss ESTV könne eine Steuernachfolge auch aufgrund einer Steuerumgehung eintreten (Sachverhalt Teil F.). Dagegen erhob die A. GmbH Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, welche diese guthiess und die Einspracheentscheide der ESTV aufhob. Gemäss Bundesverwaltungsgericht bestünde die D. GmbH als Steuersubjekt zum Zeitpunkt der Gründung der A. GmbH fort. Der Wegfall dieses Steuersubjekts sei unerlässlich, dass eine Steuernachfolge eintreten könne. Das Bundesverwaltungsgericht verneinte überdies, dass eine Steuerumgehung vorlag (Sachverhalt Teil G). Dagegen erhob die ESTV Beschwerde an das Bundesgericht (Sachverhalt Teil H).

Erwägungen

[5] Das Bundegericht stellte klar, dass das geltende Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) am 1. Januar 2010 in Kraft getreten sei. Folglich sei zur Beurteilung der Steuernachfolge für die Steuerperioden 2007 bis 2009 das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG 1999) anwendbar (Art. 112 MWSTG, E. 2.1).

[6] Zur Steuernachfolge habe Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 folgendes vorgesehen: «*Wer ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein. […].*» Aufgrund einer historischen Auslegung dieser Bestimmung (E. 2.2.1 und 2.2.2) hielt das Bundesgericht fest, dass die Steuernachfolge gemäss Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 eintrete, wenn das bisherige Unternehmen aufgrund der Übertragung seiner Aktiven und Verbindlichkeiten anlässlich einer Universal- oder Singularsukzession wegfalle. Ein Unternehmen gelte bereits dann als weggefallen, wenn das Vorgehen im Ergebnis der Übernahme von Aktiven und Passiven gleichkomme (E. 2.2.3).

[7] Die D. GmbH habe ein betrieblich geschlossenes Teilvermögen an die A. GmbH übertragen. Unklar sei, welche Betriebsmittel in der D. GmbH verblieben seien (E. 3.2.3). Jedoch habe die D. GmbH ihre operative Tätigkeit während eines gewissen Zeitraums ausklingen lassen. Das Steuersubjekt sei ca. Mitte 2016 weggefallen. Spätestens ab diesem Zeitpunkt sei keine operative Tätigkeit mehr festgestellt worden. Dass die Betriebsaufgabe nicht exakt zeitgleich mit der Übertragung geschehen sei, schliesse eine Steuernachfolge nicht aus. Die Voraussetzungen der Steuernachfolge der A. GmbH für die D. GmbH sei damit gemäss Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 für die Steuerperioden 2007 bis 2009 erfüllt (E. 3.2.6).

[8] Hinter der Änderung des zitierten Wortlauts von Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 hin zum geltenden Art. 16 Abs. 2 MWSTG stecke das Inkrafttreten des Fusionsgesetztes (FusG) am 1. Juli 2004, welches ein neues Verständnis von Gesamtvermögen und Teilvermögen geschaffen habe. Insbesondere die Art. 69 ff. FusG liessen die Übertragung eines Teilvermögens zu (E. 2.3.2). Mit Blick auf die Entstehungsgeschichte sei gemäss dem Bundesrat eine partielle Steuernachfolge möglich, z.B. dann, wenn nur eine Sparte übergehe. In der Literatur sei strittig, ob der Wegfall des bisherigen Unternehmensträgers als Steuersubjekt für die Steuernachfolge notwendig sei (bejahend: CLAUDIO FISCHER, in: Basler Kommentar, MWSTG, Basel 2015, N 13 zu Art. 15 MWSTG; verneinend: SONJA BOSSHART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kommentar, 2. Aufl. 2019, N 34 ff. zu Art. 15 MWSTG und N 16 ff. zu Art. 16 MWSTG). Um Übereinstimmung zwischen Art. 16 Abs. 2 MWSTG und Art. 69 ff. FusG herzustellen schloss das Bundesgericht, dass die Steuernachfolge unabhängig davon eintreten könne, ob der übertragende Unternehmensträger zivilrechtlich untergehe oder nicht (E. 2.3.3). Wenn zumindest ein Teilvermögen übergehe, könne dies zu einer partiellen Steuersukzession führen (E. 2.3.3 und E. 3.2.8).

[9] Wenn die A. GmbH für die Steuerperioden 2007 bis 2009 Steuernachfolgerin der D. GmbH nach Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 sei, müsse dies umso mehr bezüglich Art. 16 Abs. 2 MWSTG für die Steuerperioden 2010 bis 2012

gelten. Denn es sei mindestens ein Teilvermögen übergegangen, was zu einer partiellen Steuersukzession führe. Da die Betriebsaufgabe der D. GmbH aber ca. Mitte 2016 erfolgt sei, erübrige sich die Frage, ob nur eine partielle Steuersukzession stattgefunden habe. Die Steuernachfolge der A. GmbH für die D. GmbH sei so oder anders neurechtlich gegeben.

Kurzkommentar

[10] Aus diesem Entscheid lassen sich folgende Erkenntnisse ableiten:

a. Der Wegfall des bisherigen Unternehmensträgers als Steuersubjekt ist keine notwendige Voraussetzung für eine Steuernachfolge gemäss Art. 16 Abs. 2 MWSTG.

b. Eine Steuernachfolge gemäss Art. 16 Abs. 2 MWSTG ist auch dann möglich, wenn nur ein Teilvermögen, z.B. eine Sparte, übergeht.

[11] Dieser Entscheid des Bundesgerichts führt zu verschiedenen Unklarheiten in verfahrensrechtlicher Hinsicht (vgl. EY, Mehrwertsteuer (MWST): Bundesgericht öffnet Tore für partielle Steuersukzessionen, EY – New Reality Blog Switzerland, abgerufen am 4. Mai 2020 unter: https://www.newrealityblog.com/2020/04/14/mehrwertsteuer-mwst-bundesgericht-offnet-tore-fur-partielle-steuersukzessionen).

[12] Für die M&A-Praxis dürften die vorgenannten Erkenntnisse zur Folge haben, dass der Käufer bei Asset Deals regelmässig eine steuerrechtliche due diligence hinsichtlich der drohenden Steuernachfolge für die nicht verjährten Steuerperioden durchführen muss. In den Kaufverträgen für Asset Deals dürften Käufer künftig spezifische Gewährleistungen oder Schadloshaltungen hinsichtlich der drohenden Steuernachfolge verlangen. Da nicht nur nachträgliche Belastungen, sondern auch nachträgliche Gutschriften möglich sind, könnte es auch Sinn machen, dass Käufer und Verkäufer vereinbaren, im Fall einer Steuernachfolge per Vollzugsdatum marchzählig abzurechnen.

CHRISTOPH ZAUGG, M.A. HSG in Law and Economics, Rechtsanwalt, Walder Wyss AG.

Dr. iur. MARKUS VISCHER, LL.M., Rechtsanwalt, Walder Wyss AG.

Zitiervorschlag: Christoph Zaugg / Markus Vischer, Partielle Steuernachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG, in: dRSK, publiziert am 1. Juli 2020

ISSN 1663-9995. Editions Weblaw

EDITIONS WEBLAW

Weblaw AG | Schwarztorstrasse 22 | 3007 Bern

T +41 31 380 57 77 info@weblaw.ch

weblaw.ch