

STEUERNACHFOLGE UND HAFTUNG FÜR MEHRWERTSTEUERN

Rechte und Pflichten bei Unternehmensumstrukturierungen

TOBIAS ROHNER

Bei Geschäftsübernahmen und Unternehmensumstrukturierungen stellt sich die Frage, wer die mehrwertsteuerlichen Risiken zu tragen hat und wer die Vorsteuern anrechnen darf, resp. ob das übernehmende Unternehmen in die mehrwertsteuerlichen Rechte und Pflichten des übertragenen Unternehmens eintritt. Diese Risiken können schwer wiegen und sind aufgrund des der schweizerischen Mehrwertsteuer (MWST) zugrunde liegenden Selbstveranlagungsprinzips schwer abzuschätzen. Oftmals können sie gar den Tod einer Transaktion bedeuten.

1. AUSGANGSLAGE

In der Folge geht es darum, inwieweit Art. 30 Abs. 2 MWSTG mit der Marginalie «Steuernachfolge» bei Geschäftsübernahmen und Unternehmensumstrukturierungen Anwendung findet.

Der erste Satz von Art. 30 Abs. 2 MWSTG regelt die Steuernachfolge. Er entspricht fast wörtlich der Bestimmung von Art. 23 Abs. 2 der inzwischen ausser Kraft gesetzten MWSTV [1]. Im zweiten Satz von Art. 30 Abs. 2 MWSTG ist die Haftung geregelt. Dies war im MWSTV nicht der Fall.

2. STEUERNACHFOLGE

2.1 Begriff. Unter Steuernachfolge (auch Steuersukzession genannt) ist die Übernahme eines vom übertragenden Unternehmensträger begründeten Steuerschuldverhältnisses zu verstehen. Dabei tritt der Rechtsnachfolger in sämtliche steuerlichen Rechte und Pflichten des übertragenen Unternehmens ein [2].

2.2 Allgemeine Voraussetzungen

2.2.1 Im System der direkten Bundessteuern. Für natürliche Personen statuiert Art. 12 DBG mit der Marginalie «Steuernachfolge», dass beim Tod des Steuerpflichtigen die Erben in seine Rechte und Pflichten eintreten. Diese Bestimmung geht über die erbrechtliche Regelung der Universalsukzession im Sinne

von Art. 560 ZGB hinaus, indem nicht nur die eigentliche Steuernachfolge (d. h. die Sukzession) der rechtskräftig festgesetzten Steuerschulden (auch Zahlungsnachfolge genannt), sondern auch die Verfahrensrechte und -pflichten geregelt werden [3].

In Art. 54 Abs. 3 DBG wird die Steuersukzession bei juristischen Personen geregelt. Gemäss dieser Bestimmung hat bei der Übertragung von Aktiven und Passiven einer juristischen Person auf eine andere juristische Person letztere die geschuldeten Steuern der übernommenen juristischen Person zu entrichten. Gemäss der einhelligen Lehrmeinung ist die Auflösung einer juristischen Person – also des Unternehmensträgers – notwendige Voraussetzung einer Steuersukzession [4]. Insofern besteht bei den direkten Steuern zwischen natürlichen und juristischen Personen kein Unterschied. Der Wegfall der juristischen Person kann dabei im Zuge einer Umwandlung oder Fusion geschehen. Die Steuersukzession kommt aber auch zur Anwendung, wenn die Aktiven und Passiven der juristischen Person nach Art. 181 OR mit anschliessender zivilrechtlicher Liquidation übertragen werden (unechte Fusion mit Singularsukzession). Allen Fällen ist jedoch gemeinsam, dass das bisherige Steuersubjekt durch oder infolge der Umstrukturierung wegfällt.

2.2.2 Im System der Mehrwertsteuern. Die MWST knüpft an einen Umsatz an. Ein Umsatz kann dabei nicht nur von einem Einzelunternehmer, einer Personengesellschaft oder einer juristischen Person generiert werden, sondern auch von Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit. Entsprechend ist im System der MWST der Kreis möglicher Steuersubjekte weiter gefasst. Gemäss Art. 21 MWSTG können auch Personengesellschaften, juristische Personen des öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit Steuersubjekt sein. Mithin fallen selbst einfache Gesellschaften, die zivilrechtlich kein Eigentum erwerben können, unter die MWST-Pflicht.

In Anbetracht dieses elementaren Unterschieds zwischen den direkten Steuern und der MWST stellt sich die Frage, ob die Steuersukzession bei der MWST denselben Regeln folgt wie bei den direkten Steuern. Insbesondere, ob bei der MWST die Übertragung eines Teilvermögens die Steuersukzession zur Folge haben kann.

2.2.2.1 Auffassung der Steuerrekurskommission (SRK). Am 18. April 2001 hatte die SRK unter dem Regime der MWSTV zu beurteilen, ob eine GmbH durch die Übernahme der Aktiven und Passiven einer Einzelfirma in deren Rechte und Pflichten eintrete [5]. Die SRK äusserte sich nicht, ob der bisherige Unternehmensträger wegzufallen habe, damit die Steuersukzession greifen könne. Sie erwog jedoch mit Hin-



TOBIAS ROHNER,
LIC. IUR., RECHTSANWALT,
HOMBURGER RECHTS-
ANWÄLTE, ZÜRICH

weis auf Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, dass eine Steuersukzession auch bei Übernahme einer Einzelfirma stattfinden könne [6].

Am 1. Juni 2004 präzierte die SRK ihre Rechtsprechung insoweit, als sie erwog, dass eine Steuersukzession nur in Betracht komme, wenn eine gesamte Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernommen werde und das bisherige Unternehmen weg falle [7]. Die SRK verneinte entsprechend die Steuersukzession bei einer Abspaltung eines Betriebes [8].

Die SRK vertritt somit den Standpunkt, dass das bisherige Unternehmen wegzufallen habe, damit von Gesetzes wegen die mehrwertsteuerlichen Rechte und Pflichten auf das neue Unternehmen übergehen können. Dabei ist es unmassgeblich, ob das bisherige Steuersubjekt durch die oder infolge der Unternehmensübertragung wegfällt. Demnach genügt die Übertragung eines Teilvermögens nicht, um die Steuersukzession auszulösen. Diese Rechtsprechung hält auch vor der historischen, systematischen und teleologischen Auslegung stand, wie in der Folge zu sehen sein wird.

2.2.2.2 Historische Auslegung. Gemäss dem Bericht der *Kommission für Wirtschaft und Abgaben* (WAK) zum MWSTG, welcher am 28. August 1996 dem Parlament vorgestellt wurde, bewirkt die Übernahme einer Unternehmung mit Aktiven und Passiven «in allen Fällen eine Steuernachfolge» [9]. Der Bericht der WAK hält sodann fest:

«Der Anwendungsbereich der Steuernachfolge ist nicht auf die Übertragung der Aktiven und Passiven einer juristischen Person beschränkt, sondern erstreckt sich auf Fälle, wo z. B. der Sohn das Geschäft des Vaters übernimmt, wo eine Kollektivgesellschaft die bisher von einem ihrer Teilhaber als Einzelfirma geführte Unternehmung weiter betreibt oder wo das Geschäft einer Einzelperson auf eine Aktiengesellschaft übergeht.»

Diese Regelung – so der Bericht der WAK – soll ermöglichen, dass in allen Fällen von Geschäftsübernahmen vom Über-

nehmer die Erfüllung sämtlicher Steuerpflichten verlangt werden kann, welche bereits im Zeitpunkt der Übernahme bestanden haben. Die WAK geht demnach vom Begriff der Steuersukzession aus, wie er für die direkten Steuern entwickelt wurde.

2.2.2.3 Systematische Auslegung. Art. 30 MWSTG ist in zwei Absätze gegliedert. Abs. 1 entspricht fast wörtlich Art. 12

«Unter Steuernachfolge (auch Steuersukzession genannt) ist die Übernahme eines vom übertragenden Unternehmensträger begründeten Steuerschuldverhältnisses zu verstehen.»

Abs. 1 DBG. Beide Regelungen setzen den Tod des bisherigen Steuersubjekts voraus. Da Art. 30 Abs. 1 MWSTG die Steuersukzession in Übereinstimmung mit den direkten Steuern regelt, ist auch Art. 30 Abs. 2 MWSTG in Übereinstimmung mit den direkten Steuern, in concreto Art. 54 Abs. 3 DBG, auszulegen. Entsprechend darf es bei einer Unternehmensübertragung nur zu einer Steuersukzession kommen, wenn das bisherige Steuersubjekt wegfällt.

2.2.2.4 Teleologische Auslegung. Die Steuersukzession bezweckt, dass der Fiskus nicht ins Leere schaut, wenn ein Unternehmen durch Unternehmensübertragung oder Unternehmensumstrukturierung auf einen neuen Träger übergeht. Fällt das bisherige Steuersubjekt nicht weg, hat der Fiskus weiterhin die Möglichkeit, dieses zu belangen, weshalb es der Steuersukzession nicht bedarf. Es besteht in diesem Fall auch gar kein Bedürfnis, den Fiskus abzusichern, da der bisherige Unternehmensträger in aller Regel für die Über-

tragung entschädigt wird. Folglich bedarf es des Wegfalls des bisherigen Steuersubjekts, damit es zur Steuernachfolge kommt.

2.2.2.5 Vergleich mit der europäischen Gesetzgebung. Im Unterschied zu Art. 30 Abs. 2 MWSTG kann gemäss Art. 5 Abs. 8 Satz 1 der 6. MWST-Richtlinie^[10] auch die Einbringung eines Teilvermögens in eine Gesellschaft zu einer Steuersukzession führen^[11]. Eine Steuersukzession ist folglich auch ohne Wegfall des bisherigen Steuersubjekts möglich.

2.2.2.6 Zwischenresultat. Nach der grammatikalischen Auslegung von Art. 30 Abs. 2 MWSTG wird für die Steuernachfolge der Wegfall des bisherigen Steuersubjekts nicht ausdrücklich vorausgesetzt. Auch nach der 6. MWST-Richtlinie ist der Wegfall des bisherigen Steuersubjekts nicht notwendige Bedingung für die Steuersukzession. Die historische, systematische und teleologische Auslegung sprechen sich jedoch dahingehend aus, dass die Steuersukzession stets den Wegfall des bisherigen Steuersubjekts – was gleichzusetzen ist mit dem Unternehmensträger – voraussetzt^[12].

Was unter Wegfall der bisherigen Unternehmung zu verstehen ist, hat die Rechtsprechung bislang nicht entschieden. Somit ist nicht geklärt, ob der Wegfall mit der Löschung im MWST-Register oder mit der Löschung im Handelsregister gleichzusetzen ist. U. E. ist unter dem Wegfall des bisherigen Steuersubjekts der rechtliche Wegfall als Rechtssubjekt zu verstehen^[13]. Bei natürlichen Personen ist das deren Tod und nicht deren Löschung im Handelsregister, falls ein Eintrag jemals bestanden hat^[14]. Bei juristischen Personen erfolgt der Wegfall durch Löschung im Handelsregister und nicht mit der Löschung im MWST-Register^[15]. Denn eine Unternehmung, die alle Aktiven und Passiven übertragen hat und im MWST-Register gelöscht wird, sollte weiterhin ihre Pflichten aus der Zeit ihrer MWST-Pflicht gegenüber der ESTV wahrnehmen können^[16].

Die Steuernachfolge hat im System der MWST die gleichen Wirkungen wie bei den direkten Steuern, d. h. der Rechtsnachfolger tritt in sämtliche Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers ein, sowohl materiell als auch verfahrensrechtlich. Hingegen gehen allfällige vom Rechtsvorgänger zu zahlende Steuerstrafen nicht auf den Rechtsnachfolger über^[17].

2.3 Voraussetzungen der Steuernachfolge im Speziellen

2.3.1 *Aktiven und Passiven.* Die Steuersukzession setzt die Übertragung von Aktiven und Passiven des Unternehmens voraus. Die Konjunktion «und» bringt zum Ausdruck, dass es für die Steuernachfolge nicht genügt, wenn lediglich die Aktiven des Unternehmens übertragen werden^[18]. Die Erwähnung der Elemente Aktiven und Passiven ist nicht bloss erläuternder Art, sondern stellt zusätzliche Anforderungen an die Unternehmensübertragung. Werden lediglich Aktiven übertragen, bedarf es keiner Steuersukzession. Diese besagt ja, dass der neue Schuldner von Gesetzes wegen ohne Zustimmung des Gläubigers in die Pflichten des alten Schuldners eintritt. Der Fiskus als Gläubiger muss sich folglich an den neuen Schuldner wenden und kann lediglich aufgrund einer allfälligen Haftung auf den bisherigen Schuldner zurückgreifen. Somit

besteht – unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung – die Möglichkeit, dass ein Unternehmen sämtliche Aktiven veräussert, ohne dass die übernehmende Person in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Veräusserers eintritt.

Den Erwerber trifft einzig ein steuerliches Risiko, wenn er neben Aktiven auch Passiven übernimmt. Unter Passiven sind dabei lediglich solche zu verstehen, die gegenüber dem Fiskus bestehen; nicht darunter fallen Schulden gegenüber Dritten.

Zur Frage, in welchem Umfang Aktiven und Passiven zu übertragen sind, schweigt der Gesetzgeber. Da es an einer Präzisierung wie z.B. «sämtliche» Aktiven und Passiven fehlt, ist grundsätzlich der Standpunkt vertretbar, dass auch die Übertragung von lediglich einigen beliebig zusammengestellten Aktiven und Passiven, die zueinander in keinem Zusammenhang stehen müssen, eine Steuersukzession zur

«Die Konjunktion <und> bringt zum Ausdruck, dass es für die Steuernachfolge nicht genügt, wenn lediglich die Aktiven des Unternehmens übertragen werden.»

Folge haben könnte. Diese Interpretation führt u. E. zu weit^[19]. Vielmehr ist die Frage, in welchem Umfang Aktiven und Passiven zu übertragen sind, danach zu entscheiden, ob ein Unternehmen übertragen wird. Demnach ist der Unternehmensbegriff zentral.

2.3.2 *Unternehmensbegriff.* Das Unternehmen ist die durch die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers gekennzeichnete wirtschaftliche Einheit^[20]. Diese Definition deckt sich auch mit dem in Praxis und Literatur anerkannten Prinzip der Einheit des Unternehmens, wonach ein Unternehmensträger nur ein Unternehmen haben kann^[21]. Demnach bestehen im System der MWST auch keine Teilunternehmen.

Wird folglich ein Betrieb oder ein Teilbetrieb im Sinne von Art. 61 Abs. 1 lit. b und d DBG übertragen und bleibt dabei ein Betrieb oder Teilbetrieb bei der übertragenden Unternehmung bestehen, greift die mehrwertsteuerliche Steuersukzession nicht^[22], denn in diesem Fall besteht kein Anlass, dem Fiskus einen neuen Steuerzahler aufzudrängen.

2.3.3 Übertragung eines Unternehmens

2.3.3.1 *Fusion, Spaltung.* Nicht in Frage gestellt wird die Steuersukzession, wenn ein Unternehmen mittels Fusion in ein anderes aufgeht. Ebenso hat die Steuersukzession zu greifen, wenn das bisherige Unternehmen gemäss Art. 29 lit. a FusG aufgespalten wird, da das bisherige Unternehmen untergeht. Fraglich ist jedoch, welche übernehmende Gesellschaft in die steuerlichen Rechte und Pflichten der bisherigen Gesellschaften eintritt. Das MWSTG regelt diesen Fall nicht. Sachgerecht wäre u. E., dass jede Gesellschaft nur in demjenigen Umfang in die mehrwertsteuerlichen Rechte (insbe-

sondere in das Recht auf Vorsteuerabzug) und Pflichten der aufgelösten Gesellschaft tritt, in welchem Leistungen auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden [23]. Dabei sollte es keine Rolle spielen, welchem MWST-relevanten Zweck die übernommenen Dienstleistungen und Gegenstände dienen.

Keine Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven des Unternehmens erfolgt bei der Abspaltung gemäss Art. 29 lit. b FusG. Bei dieser Umstrukturierungsform werden lediglich Teile eines Vermögens, mithin nicht sämtliche Aktiven auf andere Gesellschaften übertragen. Demnach greift die Steuersukzession nicht.

2.3.3.2 Umwandlung. Umwandlungen sind zu unterteilen in vermögensübertragende und nichtvermögensübertragende Umwandlungen. Wird kein Vermögen übertragen, bedarf es des Instrumentes der Steuernachfolge nicht, da lediglich das Rechtskleid der Unternehmung wechselt. Das ist beispielsweise bei der Umwandlung einer Kommanditgesellschaft in eine Kollektivgesellschaft oder umgekehrt der Fall [24].

Die wohl am häufigsten anzutreffende vermögensübertragende Umwandlung ist die Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft [25]. Das FusG kennt für diese Umwandlung keine eigenen Umwandlungsnormen. Die Umwandlung erfolgt daher meist durch Vermögensübertragung im Sinne von Art. 69 FusG zwecks Sacheinlagegründung

gegen Ausgabe von Aktien. Die Aktiven und Passiven gehen mit der Anmeldung der Vermögensübertragung im Handelsregister auf die Kapitalgesellschaft über (Art. 73 FusG).

Sofern sämtliche Aktiven und Passiven der Unternehmung übertragen werden, tritt der neue Unternehmensträger in die mehrwertsteuerlichen Rechte und Pflichten des bisherigen Einzelunternehmens ein.

2.3.3.3 Vermögensübertragung. Mittels Vermögensübertragung nach FusG kann eine im Handelsregister eingetragene Gesellschaft oder Einzelfirma ihr ganzes Vermögen oder Teile davon in einem Akt (Universalsukzession) auf einen anderen Rechtsträger übertragen (Art. 69 Abs. 1 FusG) [26]. Unter Vermögen sind Aktiven und Passiven zu verstehen, wobei nach einem Teil der Lehre auch schon ein einzelnes Aktivum genügend sein sollte, um als Vermögen qualifiziert zu werden [27].

Werden sämtliche Aktiven und Passiven einer Gesellschaft auf einen anderen Rechtsträger übertragen, kommt dies im Effekt einer Fusion gleich (allerdings ohne die mitgliederschaftliche Komponente), weshalb man auch von einer «faktischen Fusion» (de facto merger) spricht. Auch in diesem Fall tritt der Übernehmer in sämtliche mehrwertsteuerlichen Rechte und Pflichten ein. Werden hingegen lediglich einzelne Aktiven, d. h. kein Unternehmen übertragen, tritt der Käufer nicht an die Stelle des Veräusserers.

2.4 Fazit zur Steuernachfolge. Bei der Fusion und der Aufspaltung von Personengesellschaften und juristischen Personen gehen sämtliche mehrwertsteuerlichen Rechte und Pflichten von der übernommenen auf die Nachfolgeunternehmung über. Die übernommenen mehrwertsteuerlichen Pflichten können schwer wiegen und u. U. eigentliche «Deal-killer» sein. Wird bspw. eine Unternehmung aus einem Konzern mit Gruppenbesteuerung herausgelöst, so tritt das übernehmende Unternehmen in die Pflichten des übernommenen Unternehmens und haftet damit gemäss Art. 32 Abs. 1 lit. e MWSTG solidarisch mit den übrigbleibenden Personengesellschaften für sämtliche Steuerforderungen, welche auf die Zeitspanne der Gruppenangehörigkeit zurückgehen. Die

«Der Umfang der Haftung ist sowohl inhaltlich wie auch zeitlich begrenzt.»

mit der Steuersukzession verbundenen Risiken (Übernahme sämtlicher mehrwertsteuerlicher Pflichten) können nur dadurch reduziert werden, dass die Umstrukturierung nicht auf dem Weg der Fusion oder Aufspaltung, sondern mittels Vermögensübertragung oder nach Art. 181 OR vorgenommen wird, wobei tunlichst zu vermeiden ist, dass ein ganzes Unternehmen übertragen wird.

3. HAFTUNG

3.1 Zum Verhältnis Steuersukzession – Haftung. Wie dargestellt, setzt die Steuersukzession den Wegfall des bisherigen Steuersubjekts, d. h. des bisherigen Unternehmensträgers voraus. Naturgemäss kann das «bisherige» Steuersubjekt nicht mehr haften, da es durch oder infolge der Unternehmensübertragung wegfällt. Das übernehmende Unternehmen trifft die Steuersukzession, welche weiter geht als die «reine» Haftung. Steuersukzession und Haftung schliessen sich somit gegenseitig aus. D. h. eine Haftung kann es nur geben, wenn keine Steuersukzession vorliegt. Dies ist dann der Fall, wenn der bisherige Unternehmensträger durch die oder infolge der Unternehmensübertragung nicht wegfällt. Hierbei bleibt hervorzuheben, dass ein ganzes Unternehmen übertragen werden muss, damit die Haftung greift.

Die ESTV scheint anderer Auffassung zu sein. Gemäss Merkblatt Nr. 11 (überarbeitete Neuauflage per 1. Juli 2004), Ziff. 3.2.5, sollen die Gesellschafterinnen und Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft, die vor der Transaktion für deren Verbindlichkeit hafteten, weiterhin haftbar bleiben, sofern die Transaktion nach FusG durchgeführt wurde. Diese Ansicht kann nicht geteilt werden, denn sie findet keine Rechtsgrundlage im MWSTG. Das FusG kann als Haftungsgrundlage nicht herangezogen werden, denn die Haftung wird im MWSTG speziell geregelt und geht demnach gemäss dem Grundsatz *lex specialis derogat lex generalis* dem FusG vor.

3.2 Art der Haftung. Die Haftung ist solidarisch, d. h. der Fiskus kann nach seiner Wahl von allen Solidarschuldnern

nur je einen Teil oder das Ganze fordern. Sämtliche Schuldner bleiben so lange verpflichtet, bis die ganze Forderung getilgt ist [28].

Da im Unterschied zur Steuersukzession der mithaftende übertragende Unternehmensträger nicht mehr Teil des Steuerrechtsverhältnisses ist, beschränkt sich seine Haftung auf die Zahlungssolidarität [29]. Für die Übernahme von Steuerbussen des übertragenden Unternehmensträgers besteht kein Platz.

3.3 Umfang der Haftung

3.3.1 Gesetzlicher Umfang. Der Umfang der Haftung ist sowohl inhaltlich wie auch zeitlich begrenzt. Inhaltlich beschränkt er sich auf Steuerschulden, welche vor der Übernahme entstanden sind. Zweitens beschränkt sich die Haftung nur auf Steuerschulden, die übernommen werden. Für Schulden, die nicht übernommen werden, fehlt es an der Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Art. 30 Abs. 2 MWSTG [30]. Es besteht auch kein Grund, den Gläubiger (sprich den Fiskus) durch die Unternehmensumstrukturierung besser zu stellen.

Zeitlich ist die Haftung auf zwei Jahre limitiert [31]. Die zweijährige Frist beginnt mit der Mitteilung der Übernahme an die Steuerverwaltung oder mit der Publikation im Schweizerischen Handelsamtsblatt zu laufen [32]. Damit weicht die Regelung im MWSTG von Art. 181 Abs. 2 OR bzw. Art. 75 FusG ab, welche eine dreijährige Haftung statuieren. Es fragt sich, ob der Fiskus für seine Ansprüche die zivilrechtlichen Haftungsbestimmungen heranziehen kann.

Für das FusG hält das ab 1. Juli 2004 gültige Merkblatt Nr. 11 der ESTV, Ziff. 3.2.5 Bst. c mit Verweis auf Art. 75 Abs. 1 FusG fest, dass bei einer Vermögensübertragung der bisherige Schuldner während drei Jahren solidarisch mit dem neuen Schuldner haftet. Eine Anwendung der zivilrechtlichen Haftungs Vorschriften ist jedoch grundsätzlich abzulehnen [33]. Es gilt der im Recht herrschende Grundsatz der *lex specialis derogat legi generali*. Danach sind Sachverhalte unter die *lex specialis* zu subsumieren, die gleichzeitig der *lex generalis* zuordenbar sind, aber nicht umgekehrt [34].

Das MWSTG regelt die Haftung für MWST. Das FusG regelt die Haftung allgemein. Demzufolge geht das MWSTG vor [35]. Sodann kann gemäss Blumenstein/Locher der Fiskus die zivilrechtlichen Haftungs normen lediglich heranziehen, wenn er wie ein anderer Gläubiger auftritt [36]. Dies ist der Fall, wenn der Steuerbetrag mittels Verfügung bereits vor der Umstrukturierung festgestellt wurde. Ist aber die öffentlich-rechtliche Forderung erst noch durch eine Verfügung der ESTV bzw. einen Entscheid im Steuerjustizverfahren festzustellen, so ist die Mitwirkung des neuen Steuerpflichtigen erforderlich. Eine solche Mitwirkungspflicht passt nicht mehr in den Rahmen der vom Zivilrecht zu ordnenden Verhältnisse. Entsprechend können auch nicht zivilrechtliche Haftungs normen herangezogen werden.

3.3.2 Vertraglicher Umfang. Da es gemäss herrschender Praxis zu Art. 181 OR möglich ist, einzelne Passiven von der Übernahme auszuschliessen [37], sollte es auch zulässig sein, die Haftung gegenüber der ESTV für die MWST-Schulden auszuschliessen [38], sofern der Übernehmer die Übernahme

der MWST-Schulden explizit ausschliesst [39]. Diese Auffassung lässt sich aus der Historie begründen, wonach sich der Gesetzgeber bei der Schaffung von Art. 30 Abs. 2 MWSTG eng an die Regelung von Art. 181 OR anlehnte [40].

4. FAZIT ZUR HAFTUNG

Unter «bisherigem Steuerschuldner» gemäss Art. 30 Abs. 2 Satz 2 MWSTG ist der bisherige Unternehmensträger zu verstehen. Eine Haftung kommt lediglich in Frage, wenn der bisherige Unternehmensträger auch nach der Übertragung des Unternehmens fortbesteht. Dies ist lediglich bei Vermö-

gensübertragung nach FusG oder nach Art. 181 OR der Fall. In den Fällen der Fusion und Spaltung fällt mit der Übertragung des Unternehmens auch der bisherige Unternehmensträger von Gesetzes wegen weg; folglich kann keine Haftung mehr greifen. Falls eine Haftung greift, ist sie auf zwei Jahre beschränkt. Eine dreijährige Haftung könnte allenfalls dann greifen, wenn die öffentlich-rechtliche Forderung bereits vor Übernahme festgestellt wurde. Die Haftung kann eingeschränkt oder gar ausgeschlossen werden, falls die Vertragsparteien regeln, dass die MWST-Schulden nicht übertragen werden sollen. ■

Anmerkungen: 1) Art. 23 Abs. 2 MWSTV lautete: «Wer eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein.» 2) Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 75; vgl. Baumgartner, Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, in: Forum für Steuerrecht (FSTR) 2001, S. 43. 3) Es ist umstritten, ob die Zahlungsnachfolge nicht bereits durch die erbrechtliche Regelung der Universalsukzession im Sinne von Art. 560 ZGB gedeckt ist (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil 1. Aufl., Therwil/Basel 2001, Art. 12 DBG, N 1). 4) Blumenstein/Locher, a. a. O., S. 73 und 75. 5) Entscheid der SRK vom 18. April 2001, publiziert in VPB 66.13. 6) Entscheid der SRK vom 18. April 2001, publiziert in VPB 66.13, E. 4e. 7) Entscheid der SRK vom 1. Juni 2004, publiziert in VPB 66.158, E. 3a.bb. 8) Entscheid der SRK vom 1. Juni 2004, publiziert in VPB 66.158. 9) Bericht WAK, BBl 1996 V 765. 10) 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern. 11) Vgl. zur deutschen Regelung § 1 Abs. 1a UstG; Klenk in: Sölch/Ringleb, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz. 483. 12) Wohl auch Baumgartner, Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, in: FSTR 2001, S. 44. 13) Gl. M. Markus Hertel/Michelle Heer, Mehrwertsteuerliche Haftung bei Unternehmenskäufen, in ST 11/2005, S. 870. 14) A.M. Mar-

kus Hertel/Michelle Heer, a. a. O., S. 870. 15) Markus Hertel/Michelle Heer, a. a. O., S. 870. 16) Markus Hertel/Michelle Heer, a. a. O., S. 870. 17) Markus Hertel/Michelle Heer, a. a. O., S. 870. 18) Dies gilt selbst dann, wenn die Übertragung im Meldeverfahren geschieht. So findet bspw. keine Steuersukzession statt, wenn sämtliche Liegenschaften im Meldeverfahren übertragen werden. Vgl. auch Hertel/Heer, Mehrwertsteuerliche Haftung bei Unternehmenskäufen, in ST 11/2005, S. 869. 19) Gl. M. wohl Markus Hertel/Michelle Heer, a. a. O., S. 869. 20) Klenk, in: Kommentar Umsatzsteuergesetz, Hrsg. Mösslang, Loseblattsammlung, München 2003, § 1 UstG, N 474. 21) Heinz Keller, Besondere mehrwertsteuerliche Probleme bei Selbständigerwerbenden, in: ASA 73 (2005), S. 446. 22) Gl. M. wohl Markus Hertel/Michelle Heer, a. a. O., S. 869. 23) Vgl. auch zu den direkten Steuern Riedweg/Grünblatt, in: Basler Kommentar zum FusG, Basel/Genf/München 2005, vor Art. 29 FusG, N. 105. 24) Entsprechend kommt bei einer rechtsformändernden Umwandlung nach FusG auch kein Meldeverfahren zur Anwendung (MB Nr. 11 gültig ab 1. Juli 2004, Ziff. 5.2). 25) Da es zu einer Vermögensübertragung kommt, ist auch das Meldeverfahren anwendbar (vgl. Marginalie in MB Nr. 11 gültig ab 1. Juli 2004, Ziff. 5.2). 26) Die Vermögensübertragung zeichnet sich dadurch aus, dass die Gegenleistung des übernehmenden Rechtsträgers – bestehend aus Geld, Sachwerten oder Dienstleistungen – an den übertragenden Rechtsträger selber, nicht an dessen Mitglieder, geht. Ferner erfolgt im Unterschied zur

Fusion keine Zuteilung von Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten an die Mitglieder des übertragenden Rechtsträgers. Sodann muss im Unterschied zu den übrigen Umstrukturierungstatbeständen kein Unternehmen oder Teilunternehmen übertragen werden. 27) Malacrida, in: Basler Kommentar zum FusG, Basel/Genf/München 2005, Art. 69 FusG, N 8. 28) Art. 144 OR. 29) Markus Hertel/Michelle Heer, a. a. O., S. 871 f. 30) Vgl. auch Honsell/Vogt/Wiegand, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, 3. Auflage, Basel 2003, Art. 181 N 9. 31) In Art. 23 Abs. 2 MWSTV war der Haftungsumfang zeitlich noch nicht limitiert. 32) Schafroth/Romang, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 30 MWSTG, N 10. 33) A.M. Burgener/Meier-Tirinzoni, Übertragung mit Meldeverfahren – Änderungen beim Merkblatt Nr. 11. Mit dem Ausfüllen des neuen Formulars Nr. 764 ist es nicht getan!, in: Trex 2004, S. 335; unklar Baumgartner, a. a. O., S. 1037. 34) Ernst Kramer, Juristische Methodenlehre, Bern/München 1998, S. 82. 35) A.M. offenbar Markus Hertel/Michelle Heer, a. a. O., S. 873. 36) Blumenstein/Locher, a. a. O., S. 74. 37) Guhl/Koller/Schnyder/Druey, Das Schweizerische Obligationenrecht, Zürich 2000, § 35 N 21; Honsell/Vogt/Wiegand, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, 3. Auflage, Basel 2003, Art. 181 N 9. 38) Gl. M. Markus Hertel/Michelle Heer, a. a. O., S. 872 f. 39) Gl. M. Markus Hertel/Michelle Heer, a. a. O., S. 872 f. 40) Votum Brändli SR, Amtl. Bulletin SR 1998, S. 979.

RÉSUMÉ

Succession fiscale et responsabilité en matière de TVA lors de restructurations d'entreprises

Les transmissions et les restructurations d'entreprises soulèvent la question de savoir si l'entreprise reprenante suivra la voie TVA choisie par l'entreprise cédée et si l'entreprise cédante abandonnera ainsi ses obligations TVA. L'auteur examine cette question sur la base des conditions

dans lesquelles la succession fiscale, et tous les risques qui lui sont liés, est ouverte et présente des solutions pour éviter une succession fiscale. La deuxième partie de l'article traite des rapports entre la succession fiscale et la responsabilité. L'auteur conclut que la succession fiscale

et la responsabilité s'excluent mutuellement: une responsabilité n'est possible que s'il n'y a pas de succession fiscale. Enfin, l'auteur termine sur l'étendue de la responsabilité de l'entreprise cédante et sur la façon dont elle peut être limitée. TR/AFB