

STEUERNACHFOLGE BEI ASSET DEALS

Urteilsanalyse und Auswirkungen auf die Vertragsgestaltung

Teilvermögensübernahme führt nach BGer (2C_923/2018) zu Steuernachfolge und bringt aufgrund der damit verbundenen wesentlichen Ausweitung der Steuerrisiken weiteren Regelungsbedarf.

1. UNTERNEHMENSÜBERNAHMEN UND STEUERNACHFOLGE

Unternehmensübernahmen können bekanntlich als Share (Kauf der Aktien) oder Asset Deal (Kauf von Aktiven und Passiven) erfolgen. Der Verkäufer bevorzugt aufgrund der Möglichkeit eines steuerfreien Kapitalgewinns regelmässig einen Share Deal. Der Käufer dagegen favorisiert aufgrund der Abzugsmöglichkeit von Fremdkapitalzinsen, des höheren Abschreibungssubstrats und der beschränkten Haftung regelmässig einen Asset Deal [1]. Diese zuletzt genannte Haftungsbeschränkung bei Asset Deals erfährt mit dem kürzlich ergangenen Urteil BGer, 2C_923/2018, vom 21. Februar 2020, eine wesentliche Einschränkung. Dem Urteil zufolge tritt der Käufer nämlich in die steuerlichen vermögens- und verfahrensrechtlichen Rechte und Pflichten des Verkäufers ein und übernimmt die mit dem übernommenen Teilvermögen im Zusammenhang stehenden MWST-Schulden des Verkäufers.

2. MWST-NACHFOLGE

2.1 Gesetzliche Grundlagen. Das MWST-Recht kennt seit jeher Bestimmungen zur Steuernachfolge. Der altrechtliche Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 (gültig für Steuerperioden bis und mit 2009) besagte, dass «wer ein Unternehmen *mit Aktiven und Passiven* übernimmt, in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens eintritt». Art. 16 Abs. 2 MWSTG 2010 (gültig ab Steuerperiode 2010) bestimmt, dass «wer ein Unternehmen übernimmt, in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin eintritt».

2.2 Urteil BGer 2C_923/2018 – Ausgangslage, EE ESTV, BVGer und BGer

2.2.1 Ausgangslage. Die D. GmbH bezweckte den gewerblichen Transport von Gütern und Personen und insbesondere einen Limousinenservice. Sie war vom 1. April 2007 bis zum 31. Dezember 2016 im MWST-Register eingetragen. Aus bei ihr im Juli 2012 und März 2014 durchgeführten MWST-Kontrollen machte die ESTV mit Einschätzungsmitteilungen von 23. Mai 2014 Steuerforderungen von rund TCHF 43 (Steuerperioden 2007 bis 2009) bzw. TCHF 17 (2010 bis 2012) geltend. Am 11. Dezember 2015 schlossen die D. GmbH («Übertragerin») und die A. GmbH in Gründung («Übernehmerin») einen Vertrag über den «Verkauf Fahrzeuge und Übertragung der Taxibewilligung/Betriebsbewilligung». Der Vertrag sah im Wesentlichen vor, dass «der Taxibetrieb» von der Übernehmerin übernommen werde, dass diese den Taxibetrieb fortan «auf eigene Rechnung, Nutzen und Gefahr» führen werde, die Übertragerin hierzu «ihren Fahrzeugpark zur Führung der Geschäftstätigkeit» auf die Übernehmerin übertragen und die Übertragerin «neu ausschliesslich einen Limousinenservice im Grossraum Basel» anbieten werde. Das Entgelt betrug TCHF 20. Anzumerken ist noch, dass die Gesellschafter der Übertragerin und der Übernehmerin nahestehende Personen (Tochter und Vater) waren. Am 8. März 2016 übertrug die Übertragerin ihre Taxibetriebsbewilligung für neun Taxis an die Übernehmerin. Am 5. April 2016 bestätigte die ESTV gegenüber der Übertragerin die Steuerforderungen. Die Übertragerin erhob dagegen Einsprache. Im November 2016 bzw. Januar 2017 stellte das Betreibungsamt Pfändungsurkunden bzw. Ver-



NICOLAS MOSIMANN,
DR. IUR., LL.M., ADVOKAT,
PARTNER, KELLERHALS
CARRARD



MARCO SIBOLD,
MLAW, ADVOKAT,
SENIOR ASSOCIATE,
KELLERHALS CARRARD

lustscheine aus und stellte fest, dass die Übertragerin die operative Tätigkeit im August 2016 eingestellt und die Bilanz im Dezember 2016 deponiert habe.

2.2.2 Einspracheentscheid ESTV. Mit zwei nunmehr an die Übernehmerin adressierten Einsprache-Entscheiden vom 11. September 2017 wies die ESTV die Einsprachen der Übertragerin ab. Die ESTV erwog, dass die Gründung einer neuen Gesellschaft mit demselben Zweck, Management, Personal, Fuhrpark usw., aber ohne Übernahme der Verbindlichkeiten, ein höchst aussergewöhnliches Vorgehen darstelle. Dieses Vorgehen sei in der missbräuchlichen Absicht, die offenen Steuerforderungen abzuschütteln, erfolgt, was sich daran zeige, dass die getätigten Schritte durch die Ankündigung der MWST-Kontrolle und die Nachbelastungen ausgelöst worden seien. Wäre dies unentdeckt geblieben, so die ESTV weiter, hätte sich eine erhebliche Steuerersparnis eingestellt. Folglich liege eine *Steuernachfolge aufgrund einer Steuerumgehung* vor.

2.2.3 Bundesverwaltungsgerichtsentscheid. Die Übernehmerin erhob gegen die Einsprache-Entscheidung der ESTV Beschwerden an das BVGer. Dieses erwog, dass als erstes geklärt werden müsse, ob eine *Steuernachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG* vorliege, und falls eine solche zu verneinen sei, müsse geklärt werden, ob sich eine *Steuernachfolge infolge Steuerumgehung* ergeben habe (E. 3) [2]. Gemäss BVGer sei zur Annahme einer Steuernachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG zu fordern, dass die Übernahme dergestalt sein müsse, dass der bisherige Unternehmensträger als Steuersubjekt weg falle, indem er beispielsweise untergehe oder nach erfolgter Übertragung kein Unternehmen mehr betreiben würde, was das Ende der subjektiven MWST-Pflicht und damit die Löschung im MWST-Register zur Folge habe. Somit sei auch bei einer Vermögensübertragung gemäss Art. 69 ff. FusG sowie bei Abspaltungen und Ausgliederungen (Art. 29 ff. FusG) Art. 16 Abs. 2 MWSTG nicht anwendbar, wenn der Übertragende nach der Übertragung weiterhin ein Unternehmen betreiben und damit steuerpflichtig bleiben würde (E. 2.6.2). Im vorliegenden Fall sei die Übertragerin nach der Übertragung zivilrechtlich nicht untergegangen, habe im Zeitpunkt der Gründung bzw. Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Übernehmerin noch über auf sie eingelöste Fahrzeuge verfügt und daher nicht nur als Mantel existiert und habe auch noch einen beachtlichen Umsatz erzielt. Die Voraussetzungen einer Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG seien daher nicht erfüllt (E. 3.2). Zum Vorliegen einer Steuernachfolge aufgrund Steuerumgehung erwog das BVGer, dass die steuerpflichtigen Personen ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten könnten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen würden, diese freie Gestaltungsmöglichkeit jedoch bei Steuerumgehung gemäss bekannter bundesgerichtlicher Formel ihre Grenze finde. Die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung seien aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen und nur in ganz ausserordentlichen Situationen anzunehmen (E. 2.5). Nachzuweisen sei das Vorliegen einer Steuerumgehung durch die Steuerbehörde

(E. 2.5.4). Nach BVGer-Rechtsprechung liege eine ungewöhnliche Steuergestaltung beispielsweise vor, wenn zwischen Ankündigung der MWST-Kontrolle und Gründung der Übernehmerin eine zeitliche Nähe bestünde und die Übertragung unentgeltlich erfolge, obwohl die übertragenen Aktiven einen Wert aufweisen würden (E. 3.3). Für den vorliegenden Fall hielt das BVGer fest, dass der Zeitabstand zwischen Ankündigung der MWST-Kontrolle und Übertragungsvertrag über ein- bzw. dreieinhalb Jahre betrage und die Fahrzeuge und Taxibewilligungen entgeltlich übertragen worden seien. Die Sachverhaltsgestaltung könne daher nicht als jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen gelten und auch eine Steuernachfolge infolge Steuerumgehung sei deshalb zu verneinen (E. 3.3). Das BVGer lehnte demnach im Gegensatz zur ESTV das Vorliegen einer Steuerumgehung ab.

2.2.4 Bundesgerichtsentscheid. Die ESTV erhob beim BGer Beschwerde gegen den Entscheid des BVGer. Das BGer zeigte in seinem Entscheid einleitend die historische Entwicklung der MWST-lichen Steuernachfolge auf. Zum altrechtlichen Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 hielt es fest, dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Steuernachfolge eintrete, wenn das bisherige Unternehmen aufgrund der Übertragung seiner Aktiven und Passiven anlässlich einer Universal- oder Singularsukzession weg falle. Es müssten *sämtliche* Aktiven und Verbindlichkeiten übertragen werden. Keine Steuernachfolge auszulösen vermöge, wenn sich die Übertragung auf einzelne Aktiven bzw. einzelne Aktiven und Verbindlichkeiten beschränke (E. 2.2.3f.). Zum geltenden Art. 16 Abs. 2 MWSTG 2009 erwog das BGer indessen, dass sich darin im Vergleich zum alten Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 die Wendung «mit Aktiven und Passiven» nicht mehr finde. Der Gesetzgeber knüpfe nur noch daran an, dass die Übernehmerin ein «Unternehmen» übernehme. Dahinter stecke – wie aus den Materialien hervorgehe – das Fusionsgesetz. Ausgehend davon, dass das Fusionsrecht insbesondere auch die Vermögensübertragung eines Teilvermögens zulasse und damit nicht zwangsläufig die gesamten Aktiven und Passiven übertragen werden müssten, scheine die Meinung des Bundesrates dahinzugehen, dass neurechtlich auch eine partielle Steuernachfolge möglich sei. Das BGer führte aus, dass, wenn eine Übertragerin die zwei Sparten «A» und «B» betreibe und einzig die Sparte «B» an die Übernehmerin überführe, eine Steuernachfolge eintreten könne, inhaltlich aber beschränkt auf die im Zusammenhang mit der Sparte «B» stehenden offenen MWST-Forderungen sei. Ein Wegfall der Steuerpflicht des bisherigen Unternehmensträgers oder gar der zivilrechtliche Untergang verlangt das BGer nicht mehr (E. 2.3). Gemäss BGer ist für die Fragen, ob ein Unternehmen übergehe bzw. der bisherige Unternehmensträger weg falle, keine streng vertragsbezogene, sondern eine wirtschaftliche Sichtweise anzuwenden (E. 3.2.1ff.). Vor diesem Hintergrund gelangte das BGer im Gegensatz zum BVGer im vorliegenden Fall zum Schluss, dass die Übertragerin zwar die Absicht bekundet habe, einen Limousinenservice anzubieten zu wollen, jedoch davon ausgegangen werden müsse, dass ein solcher nie aufgenommen worden sei, zumal die erforderlichen Betriebsmittel hierfür gefehlt hätten.

Auch wenn die Übertragerin zuletzt noch einige wenige Fahrzeuge gehalten hätte, reiche dies nicht aus, um eine Steuernachfolge zu verunmöglichen. Das BGer erachtete daher die Voraussetzungen der Steuernachfolge nach Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 als erfüllt (E. 3.2.1ff.). Weiter führte es aus, dass, wenn die Übernehmerin im Anwendungsbereich vom altrechtlichen Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 die Steuernachfolge antrete, dies umso mehr bezüglich neurechtlichem Art. 16 Abs. 2 MWSTG 2009 gelten müsse. Es sei zumindest ein Teilvermögen übergegangen, was zur partiellen Steuersukzession führen würde. Da die Betriebsaufgabe ca. Mitte 2016 erfolgt sei, erübrige sich die Frage, ob nur eine partielle Steuersukzession stattgefunden habe (E. 3.2.8). Das Vorliegen einer Steuerumgehung prüfte das BGer nicht, weil mit Blick auf die eingetretene Steuersukzession der Steuerumgehung keine Bedeutung zukomme (E. 3.3.1). Schliesslich hielt das BGer der Rüge der Übernehmerin, wonach die ESTV insofern gehörsverletzend vorgegangen sei, dass die Übernehmerin erstmals mit den Einsprache-Entscheiden begrüsst worden sei, entgegen, dass die Übernehmerin aufgrund der Steuernachfolge in die vermögens- und verfahrensrechtlichen Rechte und Pflichten der übertragenden steuerpflichtigen Partei eintrete und das Gesetz eine Verpflichtung, das Verfahren neu aufzunehmen und mit einer einsprachefähigen Verfügung zu beginnen, nicht vorsehe (E. 3.3). Das BGer bejahte somit im Gegensatz zum BVGer das Vorliegen einer Steuersukzession, und zwar einer solchen nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG und nicht aufgrund von Steuerumgehung.

3. GEWINNSTEUERNACHFOLGE

Es stellt sich die Frage, ob der BGer Auswirkungen auf die Steuernachfolge bei der Gewinnsteuer hat. Die Steuernachfolge hinsichtlich Gewinnsteuer ist in Art. 54 Abs. 3 DBG geregelt. Dieser bestimmt, dass, «überträgt eine juristische Person Aktiven und Passiven auf eine andere juristische Person, so sind die von ihr geschuldeten Steuern von der übernehmenden juristischen Person zu entrichten». Nach der Lehre greift die Gewinnsteuernachfolge nur in Fällen, in denen sämtliche Aktiven und Passiven übertragen werden [3]. Allerdings soll die Norm nicht durch Rückbehalt von unbedeutenden Aktiven oder Passiven unterlaufen werden können. Die Bestimmung soll aber auch nicht bei der Übertragung einzelner Aktiven und Passiven angewandt werden [4]. Zudem komme sie nur in Betracht, wenn die übertragende juristische Person als Steuerpflichtige wegfällt [5]. Eine partielle Steuersukzession wie bei der MWST kommt für die Gewinnsteuer unseres Erachtens deshalb nicht in Betracht. Dagegen spricht auch, dass der Wortlaut von Art. 54 Abs. 3 DBG weitgehend dem Wortlaut der altrechtlichen MWST-Bestimmungen (insbesondere Art. 12 WUStB) entspricht und diesbezüglich nach bundesgerichtlicher Praxis eine Steuernachfolge nur bei Übertragung sämtlicher Aktiven und Verbindlichkeiten greift [6]. Die Bejahung einer Gewinnsteuernachfolge bei der Übertragung eines Teilvermögens mittels Asset Deals wäre daher inkonsistent. Das Bundesgerichtsurteil zur MWST sollte daher keinen Einfluss auf die Gewinnsteuernachfolge haben. Es ist aber nicht auszu-

schliessen, dass die Praxis in Anlehnung an das MWST-Urteil auch bezüglich Gewinnsteuern strenger wird. Zudem kann eine Gewinnsteuernachfolge aufgrund Steuerumgehung zum Tragen kommen, wobei dies unseres Erachtens nur bei ganz ausserordentlichen Situationen der Fall sein darf.

4. VERRECHNUNGSSTEUERNACHFOLGE

Das Verrechnungssteuergesetz enthält keine Bestimmungen über die Steuernachfolge. Nach Rechtsprechung und Lehre gilt die Steuernachfolge indessen auch für die Verrechnungssteuer. Derjenige, welcher infolge Einzel- oder Universalsukzession Schuldner einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung wird, sei auch als Schuldner im Sinne von Art. 10 Abs. 1 VStG anzusehen [7]. Diese Ansicht ist unseres Erachtens abzulehnen, weil es an einer gesetzlichen Grundlage für eine Verrechnungssteuernachfolge fehlt und bei fehlender gesetzlicher Grundlage aufgrund des Gesetzmässigkeitsprinzips keine Haftung greifen dürfte.

5. WÜRDIGUNG UND AUSWIRKUNGEN DES ENTSCHEIDS

Die vom BGer bei Übertragung eines Teilvermögens angenommene partielle MWST-Nachfolge stimmt nach Ansicht der Autoren mit dem Willen des Gesetzgebers überein, welcher auf das Fusionsgesetz Bezug nahm und festhielt, dass für eine Übernahme nicht sämtliche Aktiven und Passiven oder wesentliche Bestandteile davon übernommen werden müssen [8]. Weniger überzeugend ist das Urteil aus Sicht des Sinns und Zwecks der Steuernachfolge, denn bei Bezahlung eines regulären Kaufpreises geht dem Fiskus kein Haftungssubstrat verloren, und es ist daher nicht einzusehen, weshalb die Übernehmerin für die MWST-Schulden der Übertragerin einstehen soll. Das Urteil wirft zudem Fragen auf. Offen bleibt namentlich, wann die Übertragung eines Teilvermögens und damit eine zur Steuernachfolge führende Übernahme vorliegt. In der Botschaft zum Steuernachfolgeartikel heisst es dazu lediglich, dass nicht sämtliche Aktiven und Passiven oder wesentliche Bestandteile davon übernommen werden müssen [9]. Der Einheitlichkeit wegen Sinn ergebe, hier den gleichen Teilvermögensbegriff wie für das Meldeverfahren anzuwenden, wonach als Teilvermögen jede kleinste für sich lebensfähige Einheit eines Unternehmens gilt (Art. 101 MWSTV). Gemäss ESTV sind mit Blick auf das Meldeverfahren Indizien für das Vorliegen eines Teilvermögens: Die Einheit erbringt Leistungen auf dem Markt oder an eng verbundene Unternehmen; sie verfügt über Personal; der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag. Kein Teilvermögen ist nach ESTV indessen bspw. der Verkauf des Warenlagers. Dies lässt den Steuerbehörden aber immer noch einen sehr grossen Spielraum, der in der Beratung für Unsicherheit sorgt. Weiter unklar ist, in welchen Fällen eine umfassende und in welchen Fällen (nur) eine partielle Steuernachfolge zum Tragen kommt. Ebenfalls dürfte in der Praxis die Bestimmung der Höhe, der im Zusammenhang mit dem Teilvermögen stehenden offenen MWST-Forderungen, zu Fragen führen. Schliesslich ist trotz einiger Hinweise des BVGer nicht restlos geklärt, in welchen

Fällen zwar keine Steuernachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG, jedoch eine Steuernachfolge aufgrund Steuerumgehung vorliegt.

Aufgrund des Urteils tritt der Käufer bei der Übernahme eines Teilvermögens hinsichtlich dieses Teilvermögens in sämtliche MWST-lichen Rechte und Pflichten des Verkäufers ein. Eine Steuerumgehung muss nicht mehr nachgewiesen werden. Der Käufer hat damit alle formellen und materiellen MWST-Pflichten zu erfüllen und namentlich die im Zusammenhang mit dem übernommenen Vermögen stehenden ausstehenden MWST-Schulden zu begleichen. Dabei ist nach dem Willen des Gesetzgebers die Art der Übernahme – also Singular- oder Universalsukzession – nicht relevant. Daher gewinnt auch bei der Übernahme eines Teilvermögens mittels Asset Deals jedenfalls die Prüfung der Mehrsteuerisiken und deren Allokation zwischen den Parteien an Bedeutung. Da nicht auszuschliessen ist, dass in Anlehnung an das MWST-Urteil auch die Praxis bezüglich Gewinn-

und Verrechnungssteuern strenger wird, gewinnt die Prüfung aller Steuerrisiken und deren Allokation bei Asset Deals überhaupt an Bedeutung. Auch bei Asset Deals sollte zukünftig eine Steuer-Due-Diligence in Betracht gezogen und sollten Gewährleistungs- bzw. Schadloshaltungsklauseln für Steuern mit auf die steuerlichen Verjährungsfristen abgestimmter Verjährungsfrist vereinbart werden. Schliesslich sollte der Vertrag auch Bestimmungen enthalten, wonach die Übertragende die Übernehmende bei der Abwehr von Steuerforderungen z. B. mit den relevanten Informationen und Dokumenten unterstützt und die dabei entstehenden Kosten trägt. Dabei ist immer das Risiko zu bedenken, dass der Übertragende oder dessen Haftungssubstrat nach Vollzug der Transaktion nicht mehr existiert. Hier können Sicherungsmechanismen wie z. B. ein Kaufpreisrückbehalt in Kombination mit einem Verrechnungsrecht oder die Hinterlegung eines Kaufpreisteils bei einem Dritten (Escrow) Abhilfe schaffen. ■

Fussnoten: 1) Vgl. Tschäni R, Diem H.-J., Wolf M., M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2013, 139. 2) Urteil BVGer, A-5649/2017 / A-5657/2017, vom 6. September 2018. 3) Oesterhelt S./Schreiber S., in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 54 N 40. 4) Oesterhelt S./Schreiber S., a.a.o., Art. 54 N 43; Richner F., Frei W.,

Kaufmann S., Meuter H. U., Handkommentar zum DGB, 3. Auflage, Bern 2016, Art. 54 N 40. 5) Locher P., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49–101 DBG, Basel 2004, Art. 54 N 40; Oesterhelt S./Schreiber S., a.a.o., Art. 54 N 41; Richner F., Frei W., Kaufmann S., Meuter H. U., a.a.o., Art. 54 N 40. 6) Vgl. Urteil BGER, 2C_923/2018, vom 21. Februar 2020, E. 2.2.4. 7) Ur-

teil BVGer, A-122/2010, vom 24. Dezember 2010, E. 2.2; Jaussi Th., in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Auflage, Basel 2012, Art. 10 N 18. 8) Botschaft MWSTG 2009, 6957 f. 9) Botschaft MWSTG 2009, 69578 f.