

TOBIAS F. ROHNER
SUSANNE LIEBEL-KOTZ

STEUERSUKZESSION IM MWSTG AUF DEM PRÜFSTAND

Zwei Bundesgerichtsurteile zur Auswahl: mit und ohne Steuersukzession

Zwei kürzlich ergangene Bundesgerichtsurteile befassen sich beide mit den MWST-rechtlichen Folgen von Unternehmensumstrukturierungen. Bei der Übertragung eines Betriebs wurde die Steuersukzession vom BGer bejaht. Im zweiten Urteil, dessen Sachverhalt eine Abspaltung zugrunde lag, wurde die Frage, ob eine Steuersukzession vorliege, hingegen gar nicht aufgeworfen. Lässt sich darin eine Kehrtwende des Bundesgerichts erblicken?

1. EINLEITUNG

Das am 21. Februar 2020 ergangene Bundesgerichtsurteil 2C_923/2018 – welches mittlerweile als BGE 146 II 73 in der amtlichen Sammlung publiziert ist – wurde von zahlreichen Autoren [1] bereits besprochen, weshalb auf dieses Urteil nur insoweit eingegangen wird, als es für das Verständnis dieses Aufsatzes notwendig ist. Das knapp ein halbes Jahr später gefällte Urteil 2C_255/2020 war – soweit ersichtlich – bislang jedoch nicht Gegenstand akademischer Auseinandersetzungen. Der vorliegende Aufsatz setzt die beiden Urteile in Beziehung.

2. BGE 146 II 73

2.1 Sachverhalt. Die B. GmbH betrieb laut ihrem statutarischen Zweck den gewerblichen Transport von Gütern und Personen, in dessen Rahmen sie auch einen Limousinen-Service anbot. Anlässlich zweier MWST-Kontrollen erliess die ESTV 2014 zwei Einschätzungsmittelungen mit erheblichen Nachzahlungsforderungen für die Jahre 2007 bis 2012.

Ende 2015 und Anfang 2016 gründete die Alleingesellschafterin der B. GmbH die A. GmbH, welche anschliessend mit der B. GmbH einen Vertrag über den «Verkauf Fahrzeuge und Übertragung der Taxibewilligung/Betriebsbewilligung» abschloss. Gemäss diesem Vertrag übernahm die A. GmbH sowohl das Management der B. GmbH, deren

Angestellte, den grössten Teil von deren Fuhrpark wie auch deren Website. Die B. GmbH sollte neu ausschliesslich einen Limousinen-Service in der Region Basel aufbauen und betreiben.

Im Jahre 2016 versuchte die ESTV erfolglos, die B. GmbH aufgrund Nichtbezahlung der im Jahr 2014 gestellten Nachzahlungsforderungen zu betreiben. Im darauffolgenden Jahr 2017 wurde über die B. GmbH der Konkurs eröffnet, das Konkursverfahren wurde mangels Aktiven eingestellt und die Gesellschaft noch im selben Jahr von Amtes wegen gelöscht.

In der Folge wandte sich die ESTV an die übernehmende A. GmbH und wollte die ausstehenden Forderungen gegenüber der übertragenden B. GmbH einfordern. Die ESTV machte geltend, dass eine Steuersukzession infolge Steuerumgehung vorliege. Die an das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) erhobene Beschwerde der A. GmbH wurde gutgeheissen. Das BVGer verneinte einerseits eine Steuersukzession, weil der bisherige Unternehmensträger (die B. GmbH) zivilrechtlich nicht weggefallen sei. Andererseits sah es die Kriterien einer Steuerumgehung als nicht erfüllt an.

Das Bundesgericht (BGer) hingegen kam zu einem anderen Schluss. Art. 16 Abs. 2 MWSTG erfordere weder den zivilrechtlichen Untergang des übertragenden Rechtsträgers noch dessen Ende als MWST-Subjekt. Entsprechend wurde



TOBIAS F. ROHNER,
DR. IUR. HSG,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER,
BAKER MCKENZIE ZÜRICH



SUSANNE LIEBEL-KOTZ,
RECHTSANWÄLTIN (DE),
STEUERBERATERIN (DE),
FACHANWÄLTIN
FÜR STEUERRECHT (DE),
DIPL. STEUEREXPERTIN,
ASSOCIATE, BAKER
MCKENZIE ZÜRICH

das Vorliegen einer Steuersukzession bejaht mit dem Resultat, dass die übernehmende A. GmbH auch die mehrwertsteuerlichen Rechte und Pflichten der B. GmbH übernommen hatte.

2.2 Erwägungen des BGer. Da die Periode, über welche sich die Nachforderungen der ESTV erstreckte, die Jahre 2007 bis 2012 umfasste, hatte das BGer nicht nur die Regelung des geltenden Art. 16 Abs. 2 MWSTG, sondern auch dessen in Art. 30 Abs. 2 aMWSTG enthaltene Vorgängerregelung zu prüfen. Die Vorgängerregelung galt für die Jahre 2007 bis 2009.

Das BGer zog den Schluss, dass allen Vorgängerregelungen von Art. 16 Abs. 2 MWSTG gemein sei, dass sie die Übernahme einer Unternehmung *mitsamt* «Aktiven und Passiven» voraussetzen (vgl. den Wortlaut von Art. 30 Abs. 2 aMWSTG: «Wer ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein.»), wohingegen das aktuell geltende Recht *lediglich die Übertragung* eines Unternehmens erfordere («Wer ein Unternehmen übernimmt, [...]»).

Weiter betonte das BGer die Anlehnung der mehrwertsteuerlichen Steuernachfolge an das Fusionsgesetz. Da das Fusionsgesetz auch die Übertragung eines Teilvermögens zulasse, müssten nicht zwangsläufig die gesamten Aktiven und Passiven übertragen werden. Es genüge, wenn ein Betrieb übernommen werde. Folglich setze die Steuernachfolge nicht den Untergang des übertragenden Rechtsträgers voraus.

3. BUNDESGERICHTSURTEIL 2C_255/2020 VOM 18. AUGUST 2020

3.1 Sachverhalt. Die A. AG ist seit dem Jahr 1999 im Register der MWST-pflichtigen Personen eingetragen. Sie rechnet nach vereinbarten Entgelten ab. Im zweiten Quartal des Jahres 2012 wurde eine Abspaltung des Unternehmensteils «Engineering» an die neu zu gründende B. AG beschlossen. Die Abspaltung wurde am 10. Juli 2012 im SHAB publiziert. Daraufhin trug die ESTV die neu gegründete B. AG rückwirkend auf den 1. Juli 2012 in das Register der MWST-pflichtigen Personen ein. Nachdem die ESTV bei der A. AG eine Kontrolle über die Jahre 2011 bis 2014 durchgeführt hatte, erliess sie im Jahr 2018 eine Verfügung, in welcher sie von der A. AG für die Periode 2011 bis 2015 CHF 111 353 an MWST nachforderte. Gegen diese Verfügung legte die A. AG Rechtsmittel ein. Sie machte im Wesentlichen geltend, dass die Umsätze des zweiten Quartals des Jahres 2012 der B. AG zuzurechnen seien, da sie auch bei der B. AG verbucht worden seien. Über die B. AG wurde am 7. März 2018 der Konkurs eröffnet. Die von der A. AG gegen die Verfügung erhobenen Rechtsmittel bei der ESTV und vor dem BVGer blieben ohne Erfolg.

3.2 Erwägungen des BGer. Das BGer prüfte in einem ersten Schritt, wem in Anwendung von Art. 20 MWSTG die MWST-rechtlich relevanten Leistungen zuzuordnen seien. Da die massgebenden Rechnungen im April, Mai und Juni des Jahres 2012 im Namen der A. AG ausgestellt wurden, verneinte es

ein Stellvertretungsverhältnis, wonach die A. AG im Namen der B. AG tätig gewesen sei. Dies wiederum bedeute, dass die Leistungen der A. AG zuzuordnen seien.

In einem zweiten Schritt prüfte das BGer, ob die rückwirkend auf den 1. Januar 2012 vorgenommene Abspaltung einen Einfluss auf die MWST-rechtliche Zuordnung der Leistungen im zweiten Quartal des Jahres 2012 habe. Dies verneinte es, weil die Rückwirkung ausschliesslich eine Frage des vertraglichen und gesellschaftsrechtlichen Innenverhältnisses sei. Im Aussenverhältnis wiederum sei nach dem Wortlaut von Art. 52 Satz 1 FusG einzig der Handelsregister eintrag massgebend. Da die B. AG erst am 5. Juli 2012 eingetragen wurde und somit erst ab diesem Zeitpunkt gegen aussen rechtswirksam in Erscheinung treten konnte, könnten die Umsätze des zweiten Quartals des Jahres 2012 nicht der B. AG, sondern lediglich der A. AG zugeordnet werden.

Die Frage der Steuersukzession und der Solidarhaftung hingegen wurde vom BGer nicht adressiert. Das BVGer als Vorinstanz hielt noch in seinem Urteil fest, dass sich die Frage der Solidarhaftung nach MWSTG oder FusG nicht stelle, weil die A. AG selbst Steuerschuldnerin sei und keine Stellvertretung vorliege [2].

4. ANMERKUNGEN ZU DEN BEIDEN URTEILEN

4.1 Vorbemerkung zu den beiden Urteilen. Während die den beiden Bundesgerichtsurteilen zugrunde liegenden Sachverhalte gewisse Parallelen aufweisen (in beiden Fällen ging es um eine Umstrukturierung, nach deren Vollzug die Frage diskutiert wurde, wer die geschuldete MWST zu bezahlen hat, und in beiden Fällen wurde die MWST-Schuld nicht der konkursiten, sondern der anderen, weiterhin geschäftstätigen Gesellschaft zugeordnet), unterscheiden sie sich doch in einem zentralen Punkt, nämlich demjenigen der Frage der Steuersukzession. Diese wurde im BGE 2C_255/2020 vom 18. August 2020 nicht diskutiert.

4.2 Übergang eines (Teil-)Betriebs gemäss BGE 146 II 73. Das BGer hat sich im Fall des Transportunternehmens klar positioniert und den mehrwertsteuerlichen Betriebsbegriff materiell dem Betriebsbegriff des FusG angenähert, wenn diesem nicht gar gleichgesetzt. Dies hat zur Folge, dass eine Steuersukzession auch dann greift, wenn der übertragende Rechtsträger durch oder infolge der Umstrukturierung nicht wegfällt.

Es fragt sich, ob mit dem Verweis auf das FusG, das auch die Übertragung eines Teilvermögens zulässt, notwendigerweise der Schluss gezogen werden muss, dass die Steuersukzession den Wegfall des übertragenden Unternehmensträgers *nicht* voraussetzt.

Die Materialien zum aMWSTG sprechen dafür, dass eine Steuersukzession den Wegfall des übertragenden Rechtsträgers bedingt [3]. Zum gleichen Resultat gelangt auch die systematische Auslegung: Art. 16 Abs. 2 MWSTG ist in zwei Absätze gegliedert. Abs. 1 entspricht fast wörtlich Art. 12 Abs. 1 DBG. Beide Regelungen setzen den Tod des bisherigen Steuersubjekts voraus. Da Art. 16 Abs. 1 MWSTG die Steuersukzession in Übereinstimmung mit den direkten Steuern regelt, ist auch Art. 16 Abs. 2 MWSTG in Übereinstimmung

mit den direkten Steuern, in concreto Art. 54 Abs. 3 DBG, auszulegen. Diese Bestimmung ist auf Fälle beschränkt, in denen das bisherige Steuersubjekt nicht mehr existiert [4]. Entsprechend darf es bei einer Unternehmensübertragung auch unter dem MWSTG nur zu einer Steuersukzession kommen, wenn das bisherige Steuersubjekt wegfällt [5].

Die Steuersukzession bezweckt, dass der Fiskus nicht leer ausgeht, 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 kein Bedürfnis, den Fiskus abzusichern, da der bisherige Unternehmensträger in aller Regel für die Übertragung entschädigt wird [6].

Für den Standpunkt, dass die Steuersukzession keinen Untergang des übertragenden Unternehmensträgers voraussetzt, spricht hingegen das europäische Recht, doch einen entsprechenden Verweis nahm das BGER nicht vor. In Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame MWST-System wird nämlich statuiert, dass die Mitgliedstaaten regeln können, ob bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens der Empfänger als Rechtsnachfolger des Übertragenden anzusehen ist.

Weiter spricht Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG gegen das Erfordernis des Untergangs des übertragenden Unternehmensträgers, um eine Steuernachfolge zu begründen. Würde nämlich ein Untergang des übertragenden Unternehmensträgers vorausgesetzt, würde diese Bestimmung ihres Sinns entleert.

Das BGER hätte also ohne Not den vorinstanzlichen Entscheidung schützen können. Positiv hervorzuheben ist aber, dass sich die Rechtsanwender für die Frage der MWST-Sukzession an den Kriterien des Kreisschreibens Nr. 5 der ESTV zu Umstrukturierungen (KS 5) orientieren können [7]. Nach ersten Erfahrungen der Autoren ist dies auch die Auffassung der ESTV. Die bisherige Unsicherheit bezüglich eines mehrwertsteuerlichen Betriebsübergangs, vor allem anhand der nie entschiedenen Frage der Mitübertragung von Arbeitnehmern, dürfte damit erheblich gemindert werden.

In concreto dürfte sich die Steuersukzession bei Übertragung eines Teilbetriebs in folgenden Konstellationen auswirken bzw. man sollte sie bedenken oder sie ggf. gar planerisch nutzen:

- Fast alle direktsteuerlich neutralen Unternehmensumstrukturierungen wie Spaltungen (nicht mehr nur Aufspaltungen, bei denen der bisherige Rechtsträger untergeht), Ausgliederungen und sonstige Übertragungen zwischen Konzerngesellschaften, wobei lediglich die Übertragung von betrieblichem Anlagevermögen ausgenommen ist.
- Indizwirkung der Wahl des Meldeverfahrens (freiwillig oder obligatorisch) bei Transaktionen.
- Die Übertragung eines mehrwertsteuerlich exponierten Teilbetriebs auf eine MWST-«bad Bank» [8].

4.3 Rückwirkung versus Steuersukzession. Die Steuersukzession (auch Steuernachfolge genannt) wird in Art. 16

Abs. 2 MWSTG folgendermassen geregelt: «Wer ein Unternehmen übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin ein.» Eine gegenständliche oder zeitliche Beschränkung der Steuersukzession ist nicht vorgesehen (mit Ausnahme der allgemeinen Verjährungsregelungen usw.). Geht der übertragende Rechtsträger zivilrechtlich nicht unter, greift zusätzlich Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG. Gemäss dieser Bestimmung haftet bei der Übertragung eines Unternehmens mit der steuerpflichtigen Person der bisherige Steuerschuldner solidarisch während dreier Jahre seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übertragung für die vor der Übertragung entstandenen Steuerforderungen. Diese dreijährige Verjährungsfrist kann in Anlehnung an Art. 75 Abs. 2 FusG nicht unterbrochen werden [9] und wirkt damit definitiv.

Das BGER hält richtigerweise im Urteil 2C_255/2020 vom 18. August 2020 fest, dass gemäss Art. 52 Satz 1 FusG die Spaltung mit deren Eintragung ins Handelsregister wirksam wird. Eine rückwirkende (Ab-)Spaltung, wie sie in der Praxis oft anzutreffend ist, gilt nur im Innenverhältnis und berührt das Aussenverhältnis nicht. Nach Auffassung des BGER hat dies zur Konsequenz, dass die mehrwertsteuerlichen Rechte und Pflichten nicht rückwirkend übertragen werden können.

Diese Begründung ist zwar stringent und gut nachvollziehbar, wirft aber die Frage auf, wie sie sich mit dem Rechtsinstitut der Steuersukzession in Einklang bringen lässt. Unter demjenigen ist die Übernahme eines vom übertragenden Unternehmensträgers begründeten Steuerschuldverhältnisses zu verstehen [10]. Dabei tritt der Rechtsnachfolger in sämtliche steuerlichen Rechte und Pflichten des übertragenden Unternehmens ein [11]. Die Steuersukzession trifft keine Unterscheidung, zu welchem Zeitpunkt die MWST-Forderung oder der Vorsteuerabzug entstand, sondern orientiert sich daran, ob ein Unternehmen übertragen wurde und was dieses umfasst. Sie ist somit in materieller und prozessualer Hinsicht stets rückwirkend in dem Sinn, dass in der Vergangenheit begründete Steuerpflichten durch den Rechtsnachfolger übernommen werden, seien dies in materieller Hinsicht Steuerverbindlichkeiten oder in prozessualer Hinsicht Erklärungs-/Korrektur- und sonstige Pflichten. Die Steuersukzession ist sodann nach der neuen Rechtsprechung des BGER nicht davon abhängig, ob der übertragende Unternehmensträger zivilrechtlich untergeht oder nicht, weshalb nicht nur die Aufspaltung, sondern auch die Abspaltung Gegenstand der Steuersukzession sein kann [12].

Würde man die Wertungen von BGE 146 II 73 heranziehen, so wäre im Abspaltungsfall unstreitig ein Teilbetrieb übergegangen und damit auch die damit verbundenen MWST-Verbindlichkeiten. Sie könnten deshalb vom abspaltenden Rechtsträger nicht mehr originär eingefordert werden, denn dieser ist nicht mehr Träger des den MWST-Verbindlichkeiten zugrunde liegenden Betriebs. Der abspaltende Rechtsträger könnte höchstens solidarisch mit dem neuen Rechtsträger haften (unter Beachtung der in Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG vorgesehenen zeitlichen Beschränkung). Diese Solidarhaftung wäre nach Auffassung der Autoren die zutreffende Anspruchsgrundlage der ESTV für die strittigen MWST-Schulden aus den Zeiträumen vor der

Spaltung gewesen. Allerdings wäre dann die ESTV nicht erfolgreich gewesen, denn sie hat ihre Ansprüche erst 2018 per Verfügung festgesetzt und damit mehr als drei Jahre nach der Mitte des Jahres 2012 erfolgten Betriebsübertragung.

Es stellt sich die Frage, weshalb das BGER im Abspaltungsfall die Steuersukzession nicht thematisiert hat, zumal die beiden Sachverhalte sehr ähnlich gelagert sind, die Urteile von denselben Richtern gefällt wurden und zwischen den Urteilen weniger als ein halbes Jahr liegt. So kann die Meinung vertreten werden, dass der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen vom BGER verlangt hätte, auf die Frage der Steuersukzession einzugehen (und ggf. den Anspruch der ESTV aufgrund verspäteter Geltendmachung abzuweisen). Andererseits ist unklar, ob das zweite, spätere Urteil als Remedur des ersten Urteils zu verstehen ist.

Die beiden Autoren gehen davon aus, dass dem nicht zur Publikation vorgesehenen Urteil 2C_255/2020 vom 18. August 2020 weniger Bedeutung als dem BGE 146 II 73 beizumessen ist.

Dies würde bedeuten, dass eine Steuersukzession stets dann vorliegt, wenn ein (Teil-)Betrieb im Sinne des KS 5 übertragen wird.

4.4 Massgebendes Datum. Interessant ist auch, dass gemäss den Erwägungen des BGER das Datum der Publikation im SHAB für den Betriebsübergang massgebend sein soll. Die ESTV selbst hat die B. GmbH mit Wirkung zum 1. Juli 2012 in das Register der MWST-Pflichtigen eingetragen, obwohl die B. GmbH erst am 10. Juli 2012 ihre Rechtspersönlichkeit erlangte. Heisst dies, dass Eintragungen im MWST-Register im Zusammenhang mit Umstrukturierungen künftig nicht mehr auf Quartalsbeginn möglich sind? Dies würde die MWST-rechtliche Handhabung einer Umstrukturierung zusätzlich verkomplizieren. Als wäre die sachliche Zuteilung von mehrwertsteuerlichen Rechten und Pflichten zu einem bestimmten Betrieb nicht heute schon schwierig genug. ■

Fussnoten: **1)** Mark Vogelsang, Ausweitung der Steuersukzession im Mehrwertsteuerrecht, SR 9/2020, S. 630 ff.; Nicolas Mosimann/Marco Sibold, Steuernachfolge bei Asset Deals, EF 8/2020, S. 567 ff.; Christoph Zaugg/Markus Vischer, Partielle Steuernachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG, dRSK, publiziert am 1. 7. 2020; Benno Suter/Andreas Wartmann/David Brusa, Bundesgericht öffnet Tore für partielle Steuersukzessionen, EF 8/2020, S. 562 ff. **2)** BVGer 2C_255/2020 vom 19. 2. 2020,

E. 3.2.3. **3)** Bericht WAK, BBl 1996 V 765; die Materialien zum MWSTG lassen ebenfalls keinen anderen Schluss zu. **4)** Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil II, 1. Aufl. 2004, Art. 54 N 40; Stefan Oesterheld/Susanne Schreiber, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 54 N 41. **5)** Tobias Rohner, Steuernachfolge und Haftung für Mehrwertsteuern, ST 2006, S. 471.

6) Tobias Rohner, a.a.O., S. 471 f. **7)** Vgl. dort im Detail Ziff. 4.3.2.5 ff. **8)** Vgl. Mark Vogelsang, a.a.O., S. 638. **9)** Susanne Gantenbein, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 15. N 23 m. w. N. **10)** Tobias Rohner, a.a.O., S. 470. **11)** Tobias Rohner, a.a.O., S. 470. **12)** BGE 146 II 73, E. 2.3.3; A.M. Tobias Rohner, a.a.O., S. 473, wonach eine Steuersukzession den Untergang des übertragenden Rechtsträgers voraussetzt.