

Urteilstkopf

146 II 73

7. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen A. GmbH (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_923/2018 vom 21. Februar 2020

Regeste (de):

Art. 69 ff. FusG; Art. 16 Abs. 2 MWSTG 2009; partielle mehrwertsteuerliche Steuernachfolge bei Übertragung eines Teilvermögens im Sinne des Fusionsgesetzes.

Nach dem Mehrwertsteuerrecht von 1994 und 1999 setzte die Steuernachfolge der übernehmenden Person voraus, dass diese eine Unternehmung "mit Aktiven und Passiven" übernahm. Entsprechend hatte der bisherige Unternehmensträger wegzufallen (E. 2.2). Art. 16 Abs. 2 MWSTG 2009 knüpft hingegen an das Fusionsrecht an, weshalb die Steuersukzession auch bei der Übertragung eines Teilvermögens eintreten kann. Die partielle Steuernachfolge ist auf die mit dem Teilvermögen zusammenhängenden Mehrwertsteuern beschränkt (E. 2.3).

Regeste (fr):

Art. 69 ss LFus; art. 16 al. 2 LTVA 2009; succession fiscale partielle en matière de taxe sur la valeur ajoutée lors du transfert d'une partie de patrimoine au sens de la loi sur la fusion.

Selon le droit de la TVA de 1994 et de 1999, la succession fiscale de la personne reprenante supposait que celle-ci reprenne une entreprise "avec actifs et passifs". En conséquence, l'ancien entrepreneur devait disparaître (consid. 2.2). L'art. 16 al. 2 LTVA 2009 se rattache en revanche à la loi sur la fusion, raison pour laquelle la succession fiscale peut aussi intervenir en cas de transfert d'une partie de patrimoine. La succession fiscale partielle est limitée à la TVA liée à la partie de patrimoine correspondante (consid. 2.3).

Regesto (it):

Art. 69 segg. LFus; art. 16 cpv. 2 LIVA 2009; successione fiscale parziale in ambito di imposta sul valore aggiunto in caso di trasferimento di una parte di patrimonio ai sensi della legge sulla fusione.

Secondo il diritto in materia di IVA del 1994 e del 1999, la successione fiscale della persona che riprendeva un'impresa presupponeva che questa persona la riprendesse "con attivi e passivi". Conseguentemente, il precedente titolare non doveva più comparire (consid. 2.2). L'art. 16 cpv. 2 LIVA 2009 si riferisce per contro alla legge sulla fusione, ragione per la quale la successione fiscale può intervenire anche in caso di trasferimento di una parte di patrimonio. La successione fiscale parziale è limitata all'imposta sul valore aggiunto relativa alla parte di patrimonio corrispondente (consid. 2.3).

Sachverhalt ab Seite 74

BGE 146 II 73 S. 74

Der statutarische Zweck der B. GmbH mit Sitz in U./SG bestand im gewerblichen Transport von Gütern und Personen, darin enthalten ein Limousinenservice. A.C. war Alleingesellschafterin, ihr Vater, B.C., Vorsitzender der Geschäftsführung. Am 16. Juni 2016 verlegte die Gesellschaft ihren Sitz nach V./AG und firmierte in D. GmbH um. Gleichzeitig übernahm der Vater die Gesellschaftsanteile. Am 19. Mai 2017 wurde über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet und das Konkursverfahren am 19. Juni 2017 mangels Aktiven eingestellt. Anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle in den Jahren 2012 und 2014 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) fest, dass die Geschäftsbücher sowohl in formeller als auch materieller Hinsicht

ordnungswidrig geführt worden seien. Dies führte am 23. Mai 2014 zu zwei Einschätzungsmittelungen. Daraus ergaben sich Steuerkorrekturen zugunsten der ESTV von Fr. 43'139.- (2007-2009) bzw. Fr. 16'642.- (2010-2012). Am 11. Dezember 2015 schlossen die B. GmbH (nachfolgend: Übertragerin) und die A. GmbH in Gründung (nachfolgend: Übernehmerin), deren Alleingesellschafterin A.C. ist, einen Vertrag unter dem Titel "Verkauf Fahrzeuge und Übertragung der Taxibewilligung/Betriebsbewilligung". Darin vereinbarten die Parteien, dass "der Taxibetrieb" von der Übernehmerin übernommen werde. Die Übertragerin werde hierzu "ihren Fahrzeugpark zur Führung der Geschäftstätigkeit" auf die Übernehmerin übertragen und die Übertragerin "neu ausschliesslich einen Limousinenservice im Grossraum" N. betreiben. Die Taxibetriebsbewilligung für den Betrieb von neun Taxis ging am 8. März 2016 auf die Übernehmerin über. Mit Verfügungen vom 5. April 2016 bestätigte die ESTV gegenüber der Übertragerin die Nachbelastungen von Fr. 43'139.- bzw. Fr. 16'642.-. Mit zwei Einspracheentscheiden vom 11. September 2017, die nunmehr an die Übernehmerin adressiert waren, wies die ESTV die Einsprachen der Übertragerin ab und stellte sie fest, dass die Übernehmerin als Steuernachfolgerin in die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen eingetreten sei. Die Übertragerin wurde zur Zahlung der Steuernachforderungen von Fr. 43'139.- bzw. Fr. 16'642.- (nebst Verzugszins) verpflichtet. Das Bundesverwaltungsgericht

BGE 146 II 73 S. 75

hiess die Beschwerden der Übernehmerin gut. Dagegen gelangt die ESTV an das Bundesgericht, das deren Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gutheisst, den angefochtenen Entscheid aufhebt und die Sache zur materiellen Prüfung an die Vorinstanz zurückweist. (Zusammenfassung)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Streitig und zu prüfen ist, ob die Vorinstanz verfassungsrechtlich haltbar und bundesrechtskonform zum Ergebnis gelangte, die Tatbestandselemente der mehrwertsteuerlichen Steuernachfolge fehlten, weshalb sich die inhaltliche Prüfung der Nachbelastungen erübrige. Da die Jahre 2007 bis 2012 betroffen sind und das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 2009; SR 641.20) am 1. Januar 2010 in Kraft getreten ist (Art. 116 Abs. 2 MWSTG 2009), findet auf die Jahre 2007 bis und mit 2009 weiterhin das vorrevidierte Recht (Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG 1999; AS 2000 1300]) Anwendung (Art. 112 Abs. 1 MWSTG 2009).

2.2

2.2.1 Die mehrwertsteuerliche Steuernachfolge wurde erstmals in Art. 23 Abs. 2 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV 1994; AS 1994 1464) geregelt. Danach galt: "Wer eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein." Die Norm war Art. 12 Abs. 3 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB; AS 1941 793) nachempfunden, der folgenden Wortlaut getragen hatte: "Überträgt eine juristische Person Aktiven und Passiven auf eine andere juristische Person, so ist die von ihr geschuldete Steuer von der übernehmenden juristischen Person zu entrichten." Ausgangspunkt von Art. 12 Abs. 3 WUStB hatte die Überlegung gebildet, dass bei der Übernahme der Aktiven und Passiven einer juristischen Person durch eine andere juristische Person das ursprüngliche Steuersubjekt wegfallen, weshalb eine Steuersukzession angeordnet werden müsse (Urteile 2A.158/1992 vom 27. April 1994 E. 3a, in: ASA 66 S. 156 [Fusion zweier Kapitalgesellschaften; Steuersukzession bejaht]; A.243/1975 vom 1. Juni 1975 E. 1b/bb, in: ASA 45 S. 539 [Umgründung einer Einzelunternehmung in eine BGE 146 II 73 S. 76

Kapitalgesellschaft; Steuersukzession verneint]). Da eine natürliche, bislang warenumsatzsteuerpflichtige Person bei Übertragung der Aktiven und Passiven nicht wegfallen, genüge gegebenenfalls die Steuernachfolge der Erben (Art. 12 Abs. 1 WUStB; DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 1983/1992, N. 867).

2.2.2 In Art. 23 Abs. 2 MWSTV 1994 dehnte der Bundesrat den Anwendungsbereich der Steuernachfolge auf alle übrigen Rechtsträger aus (Kommentar zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer, BBl 1994 III 530 ff., insb. 556 zu Art. 23 Abs. 2). In der Sache selbst blieb es dabei, dass der Tatbestand jenen Fällen vorbehalten blieb, in welchen das bisherige Unternehmen

wegfiel, was nicht der Fall war, wenn nur vereinzelte Aktiven und Verbindlichkeiten übertragen wurden (Urteil 2A.66/1999 vom 22. März 1999 E. 2 [Sacheinlage aus dem Vermögen einer Kapitalgesellschaft in dasjenige einer anderen Kapitalgesellschaft; Steuersukzession verneint]).

2.2.3 Die revidierte Rechtslage setzte sich in Art. 30 Abs. 2 Satz 1 MWSTG 1999 fort. In Satz 2 fand sich darüber hinaus neu die solidarische Mithaftung der übertragenden Person. Die Norm lautete: "Wer ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein. Der bisherige Steuerschuldner haftet mit dem neuen noch während zwei Jahren seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übernahme solidarisch für die Steuerschulden, welche vor der Übernahme entstanden sind." Den Materialien zu Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 ist zu entnehmen, dass unter der Steuernachfolge der Eintritt eines Rechtsnachfolgers in sämtliche steuerlichen Rechte und Pflichten eines andern zu verstehen sei, also namentlich in alle formellen und materiellen Pflichten (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates zur parlamentarischen Initiative Dettling, BBl 1996 V 713 ff., insb. 765 zu Art. 28 E-MWSTG 1999). In der Praxis zum neuen Recht rief das Bundesgericht in Erinnerung, dass die Steuernachfolge dann eintrete, wenn das bisherige Unternehmen aufgrund der Übertragung seiner Aktiven und Verbindlichkeiten anlässlich einer Universal- oder Singularsukzession wegfiel. Dabei genüge - ungeachtet der etwaigen Nichterfüllung von Formvorschriften - das tatsächliche Zusammenführen zweier Unternehmen, falls das Vorgehen im Ergebnis der Übernahme von Aktiven und Verbindlichkeiten gleichkomme (Urteil 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2, in: ASA 75 S. 171, StR 60/2005 S. 615 [Übertragung sämtlicher Aktiven
BGE 146 II 73 S. 77

und Verbindlichkeiten von einer Stiftung auf eine andere; Steuersukzession bejaht]). Die Lehre begrüsst diese Praxis (MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, Kap. 3 N. 422; SCHAFROTH/ROMANG, in: *mwst.com*, Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], 2000, N. 1 zu Art. 30 MWSTG 1999; weniger eindeutig: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 2. Aufl. 2003, N. 1146 ff.).

2.2.4 Zusammenfassend zeigt sich, dass zunächst in Art. 12 Abs. 3 WUSTB, dann in Art. 23 Abs. 2 MWSTV 1994 und zuletzt in Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 von der Übernahme einer juristischen Person bzw. einer Unternehmung "mit Aktiven und Passiven" die Rede ist. Die bundesgerichtliche Praxis ging dahin, dass sämtliche Aktiven und Verbindlichkeiten übertragen werden müssten. Entsprechend vermochte es keine Steuernachfolge auszulösen, wenn sich die Übertragung auf einzelne Aktiven bzw. einzelne Aktiven und Verbindlichkeiten beschränkte.

2.3

2.3.1 Im geltenden Recht weist Art. 16 Abs. 2 MWSTG 2009 folgenden Wortlaut auf: "Wer ein Unternehmen übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin ein." Die Wendung "Aktiven und Passiven" findet sich nicht mehr. Der Gesetzgeber lässt es damit bewenden und knüpft daran an, dass die übernehmende steuerpflichtige Person ein "Unternehmen übernimmt", "reprend une entreprise" oder "assume un'impresa". Dahinter steckt das Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG; SR 221.301), das am 1. Juli 2004 in Kraft getreten war und insbesondere ein neues Verständnis von Gesamtvermögen und Teilvermögen schaffte. Das neue Fusionsrecht hatte sich unmittelbar auch auf Art. 19 und 61 DBG bzw. Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 StHG ausgewirkt.

2.3.2 Was die mehrwertsteuerliche Steuernachfolge betrifft, geht die Anlehnung an das Fusionsgesetz unmittelbar aus den Materialien hervor. So führte der Bundesrat hinsichtlich der Steuernachfolge aus (Botschaft MWSTG 2009, BBl 2008 6957 f. zu Art. 16 E-MWSTG; Kürzungen und Auszeichnungen durch das Bundesgericht): "Am 1. Juli 2004 ist das Fusionsgesetz in Kraft getreten (...). Ob eine Unternehmensübernahme vorliegt, muss im Einzelfall beurteilt werden. Damit eine solche Übernahme vorliegt, müssen gemäss Fusionsgesetz

BGE 146 II 73 S. 78

insbesondere nicht sämtliche Aktiven und Passiven oder wesentliche Bestandteile davon übernommen werden. Eine Fusion nach Art. 3 ff. FusG gilt in jedem Fall als Unternehmensübernahme. Demgegenüber stellen Umwandlungen im Sinne des Fusionsgesetzes keine Unternehmensübernahme dar, da in diesem Fall kein Rechtsübergang stattfindet. Die Art der Übernahme ist nicht relevant; eine solche kann gestützt auf eine Singularsukzession (z.B. die Überführung einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft nach Obligationenrecht) oder durch eine Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung nach Fusionsgesetz erfolgen."

Ausgehend davon, dass das Fusionsrecht insbesondere auch die Vermögensübertragung eines

Teilvermögens zulässt (Art. 69 ff. FusG) und damit nicht zwangsläufig die gesamten Aktiven und Passiven übertragen werden müssen, scheint die Meinung des Bundesrates dahinzugehen, dass neurechtlich auch eine partielle Steuernachfolge möglich sei.

2.3.3 Dies ist wie folgt zu verdeutlichen: Wenn eine Übertragerin die zwei Sparten "A" und "B" betreibt und einzig die Sparte "B" an die Übernehmerin überführt, hiesse dies, dass dennoch eine Steuernachfolge eintreten könnte, inhaltlich aber beschränkt auf die im Zusammenhang mit der Sparte "B" stehenden offenen Mehrwertsteuerforderungen. Eine derartige partielle Steuernachfolge bedingt freilich die Ausscheidung der mit dem betreffenden Teilvermögen zusammenhängenden Steuern, was sich erübrigt, wenn "die Aktiven und Passiven" übertragen werden. Die Literatur verlangt teils weiterhin den Wegfall des bisherigen Unternehmensträgers als Steuersubjekt (CLAUDIO FISCHER, in: Basler Kommentar, MWSTG, 2015, N. 13 zu Art. 16 MWSTG 2009). Teils befürwortet sie die Möglichkeit der partiellen Steuernachfolge (BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, in: MWSTG Kommentar, Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], 2. Aufl. 2019, N. 34 zu Art. 15 MWSTG 2009). Damit wäre die angestrebte Übereinstimmung zwischen Art. 16 Abs. 2 MWSTG 2009 und Art. 69 Abs. 1 FusG hergestellt. Auch bundesgerichtlicher Rechtsprechung zufolge führt die Vermögensübertragung im Sinne von Art. 69 ff. FusG zu einer partiellen Universalsukzession (Urteile 5A_734/2018 vom 4. Dezember 2018 E. 4.3.4; 4A_213/2017 vom 27. Oktober 2017 E. 1.1). Der Wortlaut von Art. 16 Abs. 2 MWSTG 2009 lässt diese Gleichstellung ebenso zu, ist doch nicht von "den Aktiven und Passiven" die Rede. Insbesondere kann die Steuernachfolge unabhängig davon eintreten, ob der übertragende Unternehmensträger zivilrechtlich untergeht (BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 16 und 17 zu Art. 16 MWSTG 2009).

BGE 146 II 73 S. 79

3. (...)

3.2.6 Unter dem Recht von 1999 war die bundesgerichtliche Praxis dahingegangen, dass das bisherige Unternehmen bereits dann als weggefallen gelte, wenn das Vorgehen im Ergebnis der Übernahme von Aktiven und Verbindlichkeiten gleichkomme (Urteil 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2; vorne E. 2.2.3). Gegenüber der Praxis zu Art. 23 Abs. 2 MWSTV 1994 und umso mehr zu Art. 12 Abs. 3 WUSTB (vorne E. 2.2.1) verlagerte das Bundesgericht zu Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 den Blickwinkel merklich vom zivilrechtlichen auf das wirtschaftliche Ergebnis. Im vorliegenden Fall, soweit er die Kalenderjahre 2007 bis 2009 betrifft, ist die Beweislage dahingehend zu würdigen, dass die Übertragerin ihre operative Tätigkeit während eines gewissen Zeitraums "ausklingen" liess. Dass die Betriebsaufgabe nicht exakt zeitgleich mit der Übertragung der Fahrzeuge und der Taxibewilligung geschah, schliesst die Steuernachfolge nicht aus. Auch die Löschung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen erfolgt regelmässig später und geht kaum je mit der tatsächlichen Aufgabe der operativen Tätigkeit einher. Das Steuersubjekt ist ca. Mitte 2016, wobei eine genaue Zeitangabe erlässlich ist, weggefallen. Spätestens ab diesem Zeitpunkt hat die Vorinstanz keinerlei operative Tätigkeiten mehr festgestellt. Die Voraussetzungen der Steuernachfolge sind damit altrechtlich erfüllt.

3.2.7 Was die Übernehmerin dagegen vorbringt, kann zu keinem anderen Schluss führen. Auch sie vermag nicht aufzuzeigen, dass die Übertragerin weiterhin operativ tätig war und den beabsichtigten Limousinenservice tatsächlich - wenn auch für kurze Zeit, da der Konkurs schon bald eröffnet wurde - betrieben hat. So steht ausser Frage, dass die Übertragerin im zweiten Semester des Jahres 2016 keinerlei Umsätze mehr abrechnete oder zumindest Belege beibrachte, die auf eine Fortführung der Geschäftstätigkeit hindeuten könnten.

3.2.8 Wenn die Übernehmerin im Anwendungsbereich von Art. 30 Abs. 2 MWSTG 1999 die Steuernachfolge antritt (Kalenderjahre 2007 bis 2009), muss dies umso mehr bezüglich Art. 16 Abs. 2 MWSTG 2009 gelten (Kalenderjahre 2010 bis 2012). Unter neurechtlichen Gesichtspunkten ging zumindest ein Teilvermögen über, was zur partiellen Steuersukzession führen würde (vorne E. 2.3.2 und 2.3.3). Da die Betriebsaufgabe aber ca. Mitte 2016 erfolgte, erübrigt sich die Frage, ob (nur) eine partielle Steuersukzession stattgefunden habe. Die Steuernachfolge ist so oder anders auch neurechtlich gegeben.