

Im Zuge der Verabschiedung des neuen Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) [1] wurden neue Haftungstatbestände eingeführt und bestehende modifiziert. Nachbesserungen auf Verordnungsebene erscheinen bereits jetzt schon unvermeidbar. Allfällige Betroffene sollten sich daher auf die neue und teilweise noch offene Rechtslage einstellen.

CHRISTINA RINNE

DIE NEUEN HAFTUNGSBESTIMMUNGEN IM MEHRWERTSTEUERRECHT

Offene Fragen, Konsequenzen und Handlungsbedarf*

1. EINLEITUNG

Grundsätzlich muss die steuerpflichtige Person die gegenüber dem Bund geschuldete *Mehrwertsteuer (MWST)* entrichten. Im Steuerrecht wird zwischen «Schuld» und «Haftung» differenziert. Unter «Haftung» versteht man eine Situation, in der für eine Schuld aus dem Steuerschuldverhältnis eines Dritten einzustehen ist [2], obwohl der Haftende den die Steuerschuld begründenden Tatbestand nicht verwirklicht hat. Wie in den anderen Steuerarten wird auch bei der MWST der Kreis der Haftenden danach unterschieden, ob eine Steuernachfolge, eine solidarische oder eine subsidiäre Mithaftung vorliegt.

Bei der Steuernachfolge wird die Steuerschuld eines Dritten übernommen und dadurch zur eigenen Steuerschuld. Der Nachfolger tritt in materieller und verfahrensrechtlicher Hinsicht in die Position seines Vorgängers ein.

Dagegen wird bei der solidarischen Mithaftung für die Schuld eines Dritten mitgehaftet, sie betrifft daher nur vermögensrechtliche Aspekte. Die *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* kann somit wahlweise von der steuerpflichtigen oder von der mithaftenden Person die Zahlung verlangen [3]. Im Gegensatz dazu kann die ESTV bei der subsidiären Haftung erst dann die haftende Person in Anspruch nehmen, wenn die Steuerforderung bei der steuerpflichtigen Person erfolglos geltend gemacht wurde. Nach Art. 15 Abs. 5 MWSTG hat die mithaftende Person im Haftungsfall jedoch die gleichen Rechte und Pflichten wie die steuerpflichtige Person [4].

2. DIE EINZELNEN HAFTUNGSTATBESTÄNDE

Bereits im *alten Mehrwertsteuergesetz (aMWSTG)* [5] wurde der Kreis der (Mit-)Haftenden in den Artikeln 30 und 32 be-

stimmt. Im Rahmen der MWST-Reform wurden die einzelnen Tatbestände teilweise neu strukturiert und ergänzt [6].

In der *Abbildung* werden die wesentlichen Merkmale der einzelnen Haftungstatbestände nach dem MWSTG dargestellt.

Im folgenden wird auf ausgewählte Haftungsnormen des MWSTG eingegangen.

2.1 Solidarische Mithaftung bei der Gruppenbesteuerung

2.1.1 Ausgangslage. Die MWST-Gruppe an sich entfaltet zwar keine Rechtsfähigkeit, sie ist jedoch als Steuerschuldner im MWST-Bereich anerkannt [7]. Hieraus resultiert die Notwendigkeit, entsprechende Haftungsregeln in das Gesetz aufzunehmen [8]. Daher haften gemäss Art. 15 Abs. 1 lit. c MWSTG die Mitglieder grundsätzlich solidarisch für sämtliche Steuer-, Zins- und Kostenforderungen der Gruppe, welche während ihrer Zugehörigkeit zur Gruppe entstanden sind [9]. Wie bisher muss ein Gruppenmitglied nicht für Forderungen eintreten, die in Steuerperioden vor seinem Eintritt in die Gruppe entstanden sind.

2.1.2 Beschränkung der Solidarhaftung. Neu wird die solidarische Haftung einer ausgetretenen Gesellschaft auf solche Steuerforderungen beschränkt, welche sich aus der eigenen unternehmerischen Tätigkeit während der Gruppenzugehörigkeit ergeben [10]. Die so ermöglichte Begrenzung der Solidarhaftung soll die in der Vergangenheit aufgetretenen, zum Teil erheblichen Schwierigkeiten bei der Veräusserung eines Unternehmens aus einer MWST-Gruppe eliminieren.

2.1.3 Unwirksamkeit der Beschränkung der Solidarhaftung. Zu beachten ist jedoch, dass nach den Bestimmungen der *Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)* [11] die Haftungsbeschränkung bei Austritt aus der MWST-Gruppe unwirksam ist, wenn gegenüber einem Gruppenmitglied eine Betreibung eingeleitet, bei der Gruppenvertretung eine Steuernachforderung mittels Einschätzungsmittelung geltend gemacht oder eine Kontrolle angekündigt wurde [12].

Der Wegfall der Haftungsbeschränkung im Falle der ersten beiden Alternativen ist genau umschrieben und daher auch



CHRISTINA RINNE,
RECHTSANWÄLTIN (D),
STEUERBERATERIN (D),
PARTNERIN,
PESTALOZZI LACHENAL
PATRY RECHTSANWÄLTE,
ZÜRICH

für die potentiell Betroffenen transparent, denn bei diesen Sachverhalten wurde die Nachforderung durch die ESTV bereits festgesetzt.

Bei der dritten Alternative ist fraglich, ob der Wegfall der Haftungsbeschränkung allein durch die Tatsache, dass die ESTV eine MWST-Kontrolle angekündigt hat – es zu diesem Zeitpunkt also noch unklar ist, ob es überhaupt zu Nachforderungen kommen wird – nicht über die Ratio der gesetzlichen Vorgabe hinaus geht. Denn nach dem Sinn und Zweck dieser Haftungsbeschränkung ist der Eintritt der Haftung bedingt durch die Festsetzung einer Steuernachforderung als Ergebnis der Kontrolle.

Für alle drei Tatbestände, die zu einem Wegfall der Haftungsbeschränkung führen, ist jedoch hervorzuheben, dass ein «Entziehen von der solidarischen Haftung durch Austritt» tatbestandlich vorausgesetzt wird. Daraus folgt, dass z. B. Gruppenmitglieder, bei denen sich die Eigentümer bereits zu einem früheren Zeitpunkt entschlossen haben, die Beteiligung zu verkaufen, sich die Verkaufsverhandlungen – wie in der Praxis üblich – lange hinziehen und erst im Verlauf der Verhandlungen eine MWST-Kontrolle angekündigt wird, von Art. 22 Abs. 2 MWSTV nicht betroffen sein dürfen. Denn in diesem Fall liegen das finale Element des «Entziehens» und die erforderliche Kausalität zwischen dem Austritt und der im Beispiel angekündigten Kontrolle offensichtlich nicht vor.

Im Wege der teleologischen Reduktion ist Art. 22 Abs. 2 MWSTV daher eng auszulegen. Hierbei sollten nur solche Konstellationen betroffen sein, bei denen der Entschluss zum Austritt aus der MWST-Gruppe nachweislich im Anschluss an die Ankündigung der MWST-Kontrolle usw. erfolgt [13]. Leider hat sich die ESTV in ihrer bereits publizierten Praxis darauf beschränkt, den Wortlaut des Verordnungstextes wiederzugeben und den Anwendungsbereich dieser, auch im Rahmen der Vernehmlassung zur Verordnung kritisierten Bestimmung, nicht in diesem Sinne einzuschränken [14].

2.2 Mithaftung des Zessionars einer Forderung

2.2.1 Hintergrund. Erstmals wurde die subsidiäre Haftung des Abtretungsempfängers einer Forderung in das MWSTG eingeführt. Unter den in Art. 15 Abs. 4 MWSTG genannten Voraussetzungen haftet der Zessionar subsidiär für die mit der Forderung mitzedierte MWST. Künftig sollen hierdurch in der Vergangenheit entstandene Steuerausfälle im Zusammenhang mit Globalzessionen vermieden werden [15].

Diese neue Norm und mit ihr zusammen die einschlägigen Bestimmungen in der MWSTV wurde bereits in vielerlei Hinsicht diskutiert [16] und es wird sich zeigen, ob und in welchem Umfang die kritisierten Punkte tatsächlich Umsetzungsprobleme aufwerfen und Anpassungen der Verwaltungspraxis erfordern.

Nachfolgend werden einige dieser Aspekte erläutert.

2.2.2 Grundsatz der Subsidiarität. Der Zessionar wird nachrangig als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, wenn die steuerpflichtige Person die geschuldete Steuer im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet hat. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die steuerpflichtige Person gemäss des in der Systematik des MWSTG neu eingeführten Saldoprinzips nicht die vereinnahmte MWST, sondern die Steuerforderung schuldet.

Zudem muss die ESTV – aufgrund des Subsidiaritätsprinzips – nachweisen können, dass sich in der Periode, in der die mithaftende MWST entstanden ist, eine Steuerforderung (d. h. ein positiver Saldo zugunsten der ESTV) ergeben hat [17]. Sofern also eine Steuerforderung zugunsten der steuerpflichtigen Person (d. h. ein negativer Saldo zu Lasten der ESTV) vorliegt, sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des subsidiär haftenden Zessionars schon gar nicht erfüllt.

Somit ist die Regelung des Art. 15 Abs. 4 MWSTG unter Beachtung des Saldoprinzips systematisch restriktiv auszulegen und anzuwenden.

Abbildung: **HAFTUNGSTATBESTÄNDE GEMÄSS MWSTG**

aMWSTG	MWSTG			
		Steuerpflichtige Person	Mithaftende Person	Haftung
Art. 32 Abs. 1 lit. a	Art. 15 Abs. 1 lit. a	Einfache Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft	Teilhaber	Unbeschränkt im Rahmen der zivilrechtlichen Haftbarkeit
Art. 32 Abs. 1 lit. b	Art. 15 Abs. 1 lit. b	Wer eine freiwillige Versteigerung durchführt oder durchführen lässt	Auktionator (Versteigerer)	Unbeschränkt
Art. 32 Abs. 1 lit. c	Art. 15 Abs. 1 lit. c	MWST-Gruppe	Jede zu einer MWST-Gruppe gehörende Person oder Personengesellschaft	<p>Während Zugehörigkeit zur MWST-Gruppe: → unbeschränkt für sämtliche, von der MWST-Gruppe geschuldeten Steuer-, Zins- und Kostenforderungen ausgenommen Bussen seit Eintritt in die MWST-Gruppe (Art. 22 Abs. 1 MWSTV)</p> <p>Nach Austritt aus der MWST-Gruppe: → beschränkt auf die Steuerforderungen, die sich aus ihrer eigenen unternehmerischen Tätigkeit während der Zugehörigkeit zur MWST-Gruppe ergeben haben → Keine Haftungsbeschränkung, wenn (Art. 22 Abs. 2 MWSTV): → gegenüber einem Gruppenmitglied die Betreibung eingeleitet wurde → bei der Gruppenvertretung eine Steuernachforderung mittels Einschätzungsmitteilung geltend gemacht würde → eine MWST-Kontrolle angekündigt wurde</p>
Art. 30 Abs. 2 S. 2	Art. 15 Abs. 1 lit. d	«Übernehmer» eines Unternehmens	Bisheriger Steuerschuldner	Unbeschränkt für die vor der Übertragung entstandenen Steuerforderungen während dreier Jahre seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übertragung
Art. 32 Abs. 1 lit. c	Art. 15 Abs. 1 lit. e	Aufgelöste juristische Person, Handelsgesellschaft oder Personengesamtheit ohne Rechtsfähigkeit	Mit der Liquidation betraute Person	Beschränkt auf den Betrag des Liquidationsergebnisses und nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während der Dauer der Geschäftsführung der mithaftenden Person entstehen oder fällig werden → Entlastungsmöglichkeit
Art. 32 Abs. 1 lit. d	Art. 15 Abs. 1 lit. f	Juristische Person, die ihren Sitz ins Ausland verlegt	Geschäftsführende Organe	Beschränkt auf den Betrag des Reinvermögens und nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während der Dauer der Geschäftsführung der mithaftenden Person entstehen oder fällig werden → Entlastungsmöglichkeit
	Art. 15 Abs. 4	Zedent (= steuerpflichtige Person)	Zessionar	<p>Subsidiäre Haftung für die mit den Forderungen mitzedierte MWST, wenn:</p> <ul style="list-style-type: none"> → im Zeitpunkt der Abtretung die Steuerschuld gegenüber der ESTV noch nicht entstanden ist, → ein Verlustschein vorliegt und → die Zession oder Globalzession nach dem 1. Januar 2010 zustande gekommen ist (Art. 164 MWSTV). <p>→ Haftungsbefreiung in dem Umfang, in dem der Zessionar die mit der Forderung mitzedierte und vereinnahmte MWST an die ESTV weiterleitet (Art. 25 MWSTV).</p>
Art. 30 Abs. 2 S. 2	Art. 16 Abs. 1 S. 2	Miterben	Erbe	Solidarische Haftung für die vom Erblasser geschuldeten Steuern bis zur Hälfte des Erbteils, mit Einschluss der Vorempfänge → Haftungsausschluss im Falle der Erbausschlagung

2.2.3 *Vermeidung der Haftungsinanspruchnahme.* Nach Art. 25 MWSTV kann sich der Zessionar in dem Umfang, in dem er die mit der Forderung «mitzedierte und vereinnahmte MWST» an die ESTV weiterleitet, von der subsidiären Haftung befreien. Dies gilt wohl erst recht, wenn der Zessionar die Steuerforderung der ESTV bereits befriedigt, bevor er die vom Zedent geschuldete MWST «vereinnahmt» hat.

Unklar ist jedoch, ob eine (teilweise) Haftung des Zessionars auch im Falle des Forderungsverkaufs angenommen werden muss, obwohl der Zedent für die Abtretung der Forderungen eine Gegenleistung in Geld vereinnahmt. Hierzu ein Beispiel: Eine steuerpflichtige Person veräussert künftige Forderungen über CHF 107 600 (inkl. CHF 7600 MWST) für CHF 96 840 an einen Factor und vereinnahmt diesen Geldbetrag vom Factor. Hier wäre es adäquat, die Haftung des Factors auf die in CHF 10 760 (= CHF 107 600 ./. CHF 96 840) enthaltene MWST von CHF 760 zu beschränken.

Es ist daher in solchen Fällen [18] ebenfalls eine restriktive Auslegung der Haftungsbestimmungen erforderlich, um den Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 4 MWSTG sachgerecht zu reduzieren. Denn soweit die Forderungsaluta der steuerpflichtigen Person zufließt, ist auch ein (vorrangiger) Zugriff des Fiskus in ihr Vermögen möglich. Die Inanspruchnahme eines nur subsidiär Haftenden, der durch die Abtretung nicht bzw. nicht mehr in seinem Vermögen bereichert ist, erscheint sonst unverhältnismässig.

2.3 Steuernachfolge bei der Übernahme eines Unternehmens. Unter dem Gesichtspunkt der Steuernachfolge bei der Übernahme eines Unternehmens sind im MWSTG zwei Normen im Zusammenhang zu sehen.

2.3.1 *Steuersukzession nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG.* Im Gegensatz zu Art. 30 Abs. 2 aMWSTG sind in Art. 16 Abs. 2 MWSTG die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Steuernachfolge herabgesetzt worden. Es ist nicht mehr erforderlich, dass ein

Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven übernommen wird [19], denn die neue Formulierung «wer ein Unternehmen übernimmt» wurde bewusst gewählt, um diese Bestimmung mit dem *Fusionsgesetz (FusG)* [20] und Art. 181 des *Obligationenrechts (OR)* [21] in Einklang zu bringen.

Somit wird künftig die Frage, ob die «Übernahme eines Unternehmens» vorliegt, im Einzelfall zu beurteilen sein. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass nicht alle Geschäfts- und

«Die Haftungsbestimmungen können im Einzelfall weitreichende Folgen für die in Anspruch genommenen Personen haben.»

Vermögensübernahmen im FusG (Universalsukzession) geregelt sind, sondern auch Art. 181 OR (Singularkonzession) einschlägig sein kann.

Nach wie vor ungeklärt ist die Frage, ob bei der sog. faktischen Liquidation ebenfalls eine Steuersukzession angenommen werden kann [22].

2.3.2 *Solidarische Mithaftung nach Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG.* Im Zuge der MWST-Reform wurde – analog zu Art. 16 Abs. 2 MWSTG und den Bestimmungen des FusG – die Haftung auf drei Jahre ausgeweitet. Ungeachtet der Tatsache, dass die Haftungsbestimmung im MWSTG von derjenigen der Steuernachfolge im Falle der «Übernahme eines Unternehmens» getrennt wurde, gelten für beide Normen dieselben Tatbestandsvoraussetzungen, denn die Haftung im Sinne des Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG kann nur greifen, wenn eine Steuernachfolge im Sinne von Art. 16 Abs. 2 MWSTG vorliegt [23].

3. FAZIT

Die dargestellten Haftungsbestimmungen im MWST-Bereich können im Einzelfall weitreichende Folgen für die in Anspruch genommenen Personen haben. Wie aufgezeigt, ist es erforderlich, dass viele der Bestimmungen im MWSTG und der MWSTV teleologisch und systematisch ausgelegt und dadurch in ihrem Anwendungsbereich wesentlich eingeschränkt werden müssen.

Es ist beispielsweise bei der Akquisition von Unternehmen relevant, ob und wie die sich im Einzelfall ergebenden MWST-Folgen im Zusammenhang mit der Steuersukzession oder der Solidarhaftung [24] auf die Gewährleistungsansprüche etc.

der an der Transaktion beteiligten Parteien auswirken, und es sind dann hierfür adäquate vertragliche Vorkehrungen zu treffen [25].

Auch Finanzierungsinstitute, denen regelmässig zur Kreditsicherung im Wege der Globalzession sämtliche Forderungen abgetreten werden, sollten sich ihrer neuen Position als potentiell subsidiäre Haftungsschuldner bewusst sein und dies bei neuen Geschäftsabschlüssen berücksichtigen. Bei einer allfälligen Inanspruchnahme durch die ESTV ist zu untersuchen, ob die Inanspruchnahme als Haftender nach der Ratio des Art. 15 Abs. 4 MWSTG tatsächlich angemessen und verhältnismässig ist. ■

Anmerkungen: *) Die Autorin dankt Marco E. Vitali, lic. iur., Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte für die sorgfältige Durchsicht des Manuskripts. 1) Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) vom 12. 6. 2009 (SR 641.20). 2) Markus Reich, Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2009, § 5 Rz. 33. 3) Der ESTV wird durch die Inanspruchnahme von Haftenden daher die Möglichkeit ein-

geräumt, bei Schwierigkeiten bei der Erhebung und dem Einzug der MWST gegenüber dem Steuerpflichtigen, also dem eigentlichen Steuerschuldner, den geschuldeten Steuerbetrag zu erhalten; Thomas Meister, Haftungstatbestände im Schweizerischen Steuerrecht – ein Überblick, Steuerrecht 2008 – Best of Zsis, Zürich/Basel/Genf 2008, S. 68. 4) Insofern darf der in Anspruch Genommene wohl

nicht bloss das Vorliegen der Mithaftung, sondern gleichzeitig auch den Bestand und Umfang der Steuerforderung bestreiten; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 3 Rz. 109. 5) Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. 9. 1999. 6) Art. 15 und 16 MWSTG. 7) Urteil des BVGer vom 14. 1. 2009, A-1662/2006, E. 5.2.3. 8) Auch die Grup-

RÉSUMÉ

Les nouvelles dispositions du droit de la TVA en matière de responsabilité

Introduction

On entend par responsabilité au sens de la *loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTV)* comme du reste en droit fiscal d'une façon générale, la situation dans laquelle une personne répond de la dette fiscale d'un tiers. S'agissant du cercle des répondants, on distingue la succession fiscale, la responsabilité solidaire et la responsabilité solidaire subsidiaire. La succession fiscale consiste en la reprise de la dette fiscale d'un tiers: le successeur subroge le cédant dans ses droits, à la fois sur le plan matériel et sur le plan procédural. Pour sa part, la responsabilité solidaire n'a trait qu'à des aspects du régime des biens patrimoniaux, étant précisé en l'espèce que l'assujetti a, en termes de procédure, les mêmes droits que le débiteur de l'impôt. Alors que l'*Administration fédérale des contributions (AFC)*, dans le contexte de la responsabilité solidaire, est habilitée à choisir, pour le paiement entre le débiteur de la prestation imposable le responsable solidaire, elle ne peut faire valoir la créance fiscale à l'égard du responsable solidaire subsidiaire que si elle a échoué à la faire acquitter par le débiteur de l'impôt. Voici, pour illustrer ces propos, trois faits constitutifs de responsabilité.

Responsabilité solidaire en cas d'imposition de groupe

Bien qu'il n'ait pas la capacité juridique, le groupe d'imposition est assimilé au débiteur de l'impôt en matière de TVA. Les membres du groupe répondent en principe à titre soli-

daire de leurs dettes fiscales, en intérêts et en capital, pour autant que ces dettes soient nées pendant leur appartenance au groupe d'imposition (art. 15 al. 1 let. c LTV). Par le passé, cette situation pouvait entraîner des difficultés considérables en cas de cession d'une société intégrée au groupe d'imposition en raison des risques fiscaux latents. Aussi, la loi révisée restreint-elle la responsabilité des sociétés sortantes aux dettes fiscales résultant de leur propre activité entrepreneuriale durant leur appartenance au groupe d'imposition. Cette limitation de responsabilité n'entre toutefois pas en ligne de compte si une poursuite a été engagée à l'encontre d'un membre du groupe, qu'une reprise fiscale a été faite valoir auprès du représentant du groupe au moyen d'une notification par estimation ou qu'un contrôle a été annoncé (art. 22 al. 2 de l'*ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, OTVA*). Concernant les deux premières situations, la reprise d'impôt a déjà été fixée par l'AFC à la date de sortie du groupe d'imposition, ce qui suffit à justifier la non-prise en considération de la limitation de responsabilité. S'agissant par contre de l'annonce d'un contrôle, il n'est pas sûr à ce stade qu'il y aura reprise d'impôt et cette disposition dépasse donc le but fixé par la loi. Ces trois cas qui engendrent une responsabilité doivent être interprétés de manière restrictive. Il faut restreindre la non-prise en considération de la limitation de la responsabilité aux cas dans lesquels il est prouvé que la décision de sortie du groupe d'imposition est

penvertretung haftet nicht für die Steuerschulden der MWST-Gruppe; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a. a. O., § 3 Rz. 88. **9)** Art. 22 Abs. 1 Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) vom 27.11.2009 (SR 641.201) sowie auch Urteil des BGer vom 3.3.2008, 2C_642/2007. Ausgenommen hiervon sind Bussen. **10)** Hierdurch wird nach der bundesrätlichen Botschaft die Solidarhaftung auf den Steuerbetrag begrenzt, den die einzelne Gesellschaft bei selbstständiger Besteuerung geschuldet hätte; Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25.6.2008, BBl 2008 S. 6885 ff., hier S. 6956. **11)** Art. 22 Abs. 2 MWSTV. **12)** Durch diese Regelung soll zum einen dem Bedürfnis Rechnung getragen werden, dass die Veräusserung eines Gruppenmitglieds nicht aufgrund unkalkulierbarer Mehrwertsteurrisiken verhindert wird. Zum anderen soll vermieden werden, dass die Solidarhaftung nicht durch Auflösung der Gruppe faktisch ausser Kraft gesetzt werden kann; Erläuterungen zur MWSTV publiziert am 27.11.2009 (<http://www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/17547.pdf>), Art. 22 MWSTV. **13)** Denn nur dann ist es vorhersehbar, dass die ESTV Steuerschulden einfordern kann und eine Haftungsanspruchnahme möglich ist. **14)** MWST-

Info 03 «Gruppenbesteuerung», Ziff. 8.9. **15)** Denn die Abtretungsempfänger haben die an sie abgetretenen Forderungen (einschliesslich der Mehrwertsteuer) eingezogen. Dagegen konnte bei der insolvent gewordenen steuerpflichtigen Person (= Zedent) die MWST-Forderung der ESTV nicht mehr realisiert werden. Der Kunde der steuerpflichtigen Person blieb jedoch zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil er das Entgelt entrichtete; Botschaft zur Vereinfachung der MWST, a. a. O., S. 6956. **16)** Insbesondere im Rahmen des Anhörungsverfahrens zur MWSTV wurde seitens der Schweizerischen Bankiervereinigung dezidiert dargelegt, welche Punkte der neuen Haftungsbestimmung unbefriedigend oder gar verfassungswidrig seien; vgl. Ergebnisbericht der Anhörung zum Entwurf der MWSTV, S. 13, und Schreiben der Schweizerischen Bankiervereinigung vom 9.10.2009 an die ESTV. **17)** Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a. a. O., § 3 Rz. 116. **18)** Weitere noch erwähnenswerte Fallkonstellationen, bei denen die Haftungsregelung des Art. 15 Abs. 4 MWSTG wohl an ihre «Grenzen» stossen wird, sind diese der sog. Kettenabtretung, also wenn der Abtretungsempfänger seinerseits die Forderung an einen Dritten abgetreten hat und die Forde-

rung schliesslich uneinbringlich ist. **19)** Botschaft zur Vereinfachung der MWST, a. a. O., S. 6958. **20)** Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3.10.2003 (SR 221.301). **21)** Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220). **22)** Eine Gesellschaft wird faktisch liquidiert, indem ihre Aktiven veräussert oder verwertet werden und der Erlös nicht wieder investiert, sondern verteilt wird. Dies kann nicht nur erfolgen, wenn ihr sämtliche Aktiven entnommen werden, sondern auch, wenn ihr zwar einige Aktiven verbleiben, im übrigen aber die wirtschaftliche Substanz entzogen wird; Urteil des BGer vom 18.12.2008, 2C_502/2008. **23)** Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a. a. O., § 3 Rz. 112. **24)** Aufgrund von Art. 15 Abs. 1 lit. c MWSTG bei dem Erwerb von Gruppengesellschaften oder auch aufgrund von Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG. **25)** Erwähnenswert ist, dass aufgrund der ebenfalls neu eingeführten Rechtskraft der MWST-Forderung in Art. 43 MWSTG bislang notwendig zu vereinbarenden umfassende vertragliche Gewährleistungsfristen entsprechend angepasst werden können.

RÉSUMÉ

postérieure à la survenance de l'un de ces cas de figure et qu'il y a donc volonté de se soustraire à la responsabilité solidaire.

Responsabilité solidaire du cessionnaire

Sous le régime de l'ancienne LTVA, l'AFC n'était souvent plus en mesure de recouvrer ses créances auprès de ses débiteurs, une fois devenus insolubles, lorsque ceux-ci avaient cédé leurs créances. Bien qu'il eût pu réclamer le paiement de la créance cédée, TVA incluse, le cessionnaire n'avait pas à répondre de cet impôt et le débiteur de cette créance avait néanmoins la possibilité de faire valoir la déduction de l'impôt préalable. D'où l'introduction de la responsabilité subsidiaire du cessionnaire à l'article 15 al. 4 LTVA. En application du principe même de subsidiarité, l'AFC n'en est pas moins tenue de prouver qu'elle détenait bien une créance fiscale (c.-à-d. un solde positif en sa faveur) envers le cédant dans la période pour laquelle elle demande le paiement de la TVA en raison de la responsabilité subsidiaire. En cas de créance, cette disposition doit être interprétée de manière restrictive et la responsabilité du cessionnaire doit se restreindre à la part de TVA afférente à la différence entre la créance cédée et le prix d'acquisition payé pour cette créance. Il est évident, notamment lors de cessions en chaîne, qu'il serait tout à fait disproportionné, en l'absence d'enrichissement personnel, d'invoquer la responsabilité subsidiaire de chacun des cessionnaires à raison de l'impôt frappant le montant intégral de la créance.

Succession fiscale et responsabilité solidaire en cas de rachat d'une entreprise

La disposition de l'article 16, al. 2 LTVA concernant la succession fiscale et celle de l'article 15 al. 1 let. d LTVA traitant de la responsabilité solidaire du précédent titulaire couvre toutes deux le cas de la reprise d'une entreprise en vertu. La nouvelle disposition légale étend à trois ans la responsabilité solidaire de l'ancien débiteur de l'impôt conformément à la loi sur la fusion (LFus) et elle est formulée en termes plus larges que l'ancienne. Elle embrasse à la fois la succession universelle visée par la LFus et la succession particulière au sens de l'article 181 du Code des obligations (CO). Cela dit, la question n'est toujours pas réglée de savoir si, en cas de liquidation de fait d'une société, il y a une succession fiscale.

Conclusion

Les dispositions relatives à la responsabilité qui ont été évoquées ici peuvent être lourdes de conséquences pour les personnes qui s'en prévalent. C'est ainsi que la succession fiscale et la responsabilité solidaire peuvent avoir des incidences sur les prétentions en garantie lors d'acquisitions d'entreprises et nécessitent donc certaines précautions sur le plan contractuel adéquats. Les établissements financiers dont les crédits sont couverts par des cessions globales feraient bien eux aussi de réfléchir à leur responsabilité solidaire potentielle. Il convient de soumettre ces dispositions à une interprétation systématique quant à leur finalité au cas par cas et d'en limiter largement le champ d'application. CR/AM