



Steuerliche Aspekte bei einer Geschäftsübernahme – neue Rechtslage seit dem 1.4.1999

ein Beitrag von Guido ZIANS, Rechtsanwalt

Stand : Februar 2000

Bei einer Geschäftsübergabe bestand bis 1997 keine Verantwortung des Übernehmers für die Steuerschulden des Verkäufers. In der Praxis konnte festgestellt werden, dass diese Rechtslage zu Missbräuchen führte : Der Verkäufer konnte seinen Betrieb veräußern und der Fiskus erhielt nicht unbedingt die ihm zustehenden Beträge.

Mit dem Königlichen Erlass vom 12.12.1996, der am 10.1.1997 in Kraft getreten ist, sind Regeln in Bezug auf die Wirksamkeit von Geschäftsübertragungen gegenüber dem Steueramt zu beachten (Artikel 442bis des Einkommenssteuergesetzbuches).

Diese Bestimmung hat aber sehr schnell Anlass zu vielen Anwendungsproblemen gegeben. Deswegen ist es mit einem Gesetz vom 22.12.1998, das am 1.4.1999 in Kraft getreten ist, zu einer Abänderung von Artikel 442bis des Einkommenssteuergesetzbuches gekommen.

Da diese neue Gesetzgebung einen weit reichenden Anwendungsbereich hat und mit drakonischen Konsequenzen verbunden ist, muss diesem steuerlichen Aspekt beim Unternehmenskauf die größte Aufmerksamkeit geschenkt werden. Im nachstehenden Kommentar wird die neue Rechtslage beschrieben.

1. Welche Transaktionen sind von dieser Regelung betroffen ?

1.1. Jede Übertragung einer Gesamtheit eines Geschäfts oder eines Geschäftszweiges ist von dieser neuen Regelung betroffen.

1.1.1. Übertragung einer Gesamtheit

Die Übertragung einer Gesamtheit liegt dann vor, wenn alle materiellen Elemente des Geschäfts bzw. des Geschäftszweigs übertragen werden. Dabei muss es nicht notwendigerweise zu einer Übertragung der Immobilie kommen, in der dem Gewerbe nachgegangen wurde. Ebenso wenig ist es erforderlich, die Kundenforderungen und die Schulden zu übernehmen.

In der neuen Fassung des Gesetzestextes wird im Gegensatz zu der bisherigen Regelung genauer definiert, welche Transaktionen betroffen sind.

Falls der Umfang der übertragenen Güter schon dazu geeignet ist, Kundschaft zu erhalten, ist das Gesetz anwendbar. Ob andere Elemente zusätzlich übertragen werden (bestehende Kundschaft, Forderungen, Schulden, Maschinen, ...), ist unerheblich.

Wenn lediglich ein Teil der Warenbestände übertragen werden sollte, hat dies keineswegs zur notwendigen Folge, dass eine Kontinuität in Bezug auf die Kundschaft entsteht.

Wenn die Übertragung aber weiterreichend ist, z.B. wenn ein Ladenlokal, ein Adressenbestand, die laufenden Aufträge und Bestellungen auch übertragen werden, sind die Voraussetzungen sicherlich dazu erfüllt, dass die Kundschaft des Verkäufers dem Käufer erhalten bleibt. Im Einzelfall sollte sehr aufmerksam geprüft werden, ob das rechtliche Risiko besteht, dass die Transaktion als „Übernahme“ angesehen werden kann, da damit weit reichende Folgen verbunden sein können.

Der Gesetzgeber hat ausdrücklich vorgesehen, dass alle wirtschaftlichen Bereiche von dieser Regelung betroffen sind, sogar diejenigen, die in der Regel nicht als „geschäftliche Tätigkeit“ im klassischen Sinn eingestuft werden. Auch die Transaktionen in Bezug auf freie Berufe, Ämter (Gerichtsvollzieher, Notare), landwirtschaftliche Betriebe sind neben den industriellen und kommerziellen Tätigkeiten von der neuen Gesetzgebung betroffen.

Damit bei einem eventuellen Streitfall in nachvollziehbarer Weise erklärt werden kann, was nun Gegenstand der Übertragung war, ist eine präzise vertragliche Regelung anzuraten. Eine Vereinbarung, die ohne das erforderliche Hintergrundwissen abgefasst wurde, kann für den Käufer mit großen Nachteilen verbunden sein. Wenn z.B. eine Transaktion fälschlicherweise als "Geschäftsübernahme" qualifiziert worden ist, kann der Käufer gegebenenfalls für die Steuerschulden des Verkäufers belangt werden.

In welcher Form die Übertragung erfolgt, ist rechtlich unerheblich :

entgeltliche (Schenkung) oder unentgeltliche Übertragung (Verkauf),
Einbringung der Geschäftstätigkeit in eine Gesellschaft mit oder ohne Rechts-persönlichkeit,
Einbringung in eine belgische oder ausländische Gesellschaft,
Übertragung der Nutznießung einer geschäftlichen Tätigkeit.

1.1.2. Tragweite von Artikel 11 des MwSt-Gesetzbuches

Unter der alten Gesetzgebung stellte sich die Frage, ob auch die Vereinbarungen, die nicht in den Anwendungsbereich von Art. 11 des MwSt-Gesetzbuches fallen, von Artikel 442bis betroffen sind.

Diese Frage stellt sich unter der neuen Gesetzgebung nicht mehr. Jede Vereinbarung muss an das Steueramt notifiziert werden, auch diejenigen, die aufgrund von Artikel 11 des MwSt-Gesetzbuches nicht einregistriert werden müssen.

1.1.3 Ausgeschlossene Transaktionen

Von Artikel 442bis sind jedoch folgende Transaktionen ausgeschlossen :

Übertragungen, die vom Konkursverwalter oder vom Aufsichtsprüfer bei einem Zwangsvergleich, gewährt werden

Verschmelzungen und Spaltungen oder Einbringungen von einer Gesamtheit oder eines Betriebszweiges, insofern diese Operationen gemäß den Bestimmungen der Koordinierten Gesetze über Handels-gesellschaften erfolgen.

1.2. Form der Vereinbarung

Sowohl schriftliche wie auch mündliche Vereinbarungen sind von dieser Regelung betroffen.

2. Notifizierung

Damit die Vereinbarung gegenüber der Steuerverwaltung wirksam werden kann, muss eine gleich lautende Kopie davon an den Steuereinnehmer des Wohnsitzes oder Gesellschaftssitzes des Verkäufers geschickt werden. Vorher musste diese Vereinbarung beim Einregistrierungsamt hinterlegt werden

3. Wirksamkeit der Vereinbarung

Gegenüber der Verwaltung der direkten Steuern wird die Vereinbarung erst nach Ablauf eines Monats nach dem Zeitpunkt der Notifizierung wirksam (Beispiel : Einregistrierung vom 15.10.1999; Wirksamkeit: 1.1.2000). Unter der vorherigen Gesetzgebung war die Wartefrist um einen Monat länger.

Dies bedeutet konkret, dass die Steuerverwaltung berechtigt ist, sich bis zum Ablauf der Wartefrist so zu verhalten, als ob es keine Übertragung des Geschäftsbetriebs gegeben hätte. Wenn der Verkäufer Steuerschulden hat, kann die Verwaltung z.B. Pfändungen zu Lasten des Geschäftsbetriebes vornehmen. Bei einer derartigen Sicherungs- oder Vollstreckungsmaßnahme hätte der Käufer dem Steueramt gegenüber das Nachsehen.

Der Käufer müsste dann eine Haftungsklage gegen den Verkäufer einreichen. Es bedarf sicherlich keinerlei Erklärung, dass der Käufer sich in einer misslichen Lage wiederfinden könnte : Durch die Pfändung der verkauften Ware würde ihm seine Geschäftsgrundlage entzogen, und darüber hinaus könnte er von einem eventuell zahlungsunfähigen Verkäufer keinerlei Schadenersatzforderungen erhoffen...

4. Solidarische Haftung

Darüber hinaus trägt der Käufer eine solidarische Haftung für die Steuerschulden des Verkäufers, falls der Käufer oder dessen Bank vor Ablauf der gesetzlichen Frist einen Teil oder die Gesamtheit des Kaufpreises bezahlt haben sollte. Diese solidarische Haftung ist auf den Betrag der eventuellen Zahlung begrenzt.

Im schlimmsten Fall müsste der Käufer somit den Kaufpreis zum zweiten Male an die Steuerverwaltung bezahlen!

Falls es nicht zu einem Verkauf sondern zu einer Einbringung in eine Gesellschaft gekommen ist, beläuft sich die solidarische Haftung auf den Wert der Aktien oder Anteile, die im Gegenzug zu dieser Einbringung erteilt wurden.

5. Schutz des Käufers

Der Käufer kann sich jedoch gegen die geschilderten Gefahren schützen.

Zum einen kann der Übernahminteressent abwarten, ob das Steueramt innerhalb eines Monats der Notifizierung der Übernahmevereinbarung sich gegen diese Vereinbarung widersetzt. Dem Kaufinteressenten muss angeraten werden, in diesem Fall die Kaufvereinbarung mit der aufschiebenden Bedingung abzuschließen, dass die Steuerverwaltung die Wirksamkeit der Vereinbarung nicht in Frage stellt.

Zum anderen kann der interessierte Käufer sich vom Steuereinnehmer des Wohnortes des Verkäufers bestätigen lassen, dass keine Steuerschulden des Verkäufers vorliegen.

Diese Bescheinigung ist nur während 30 Tagen gültig. Innerhalb dieser Frist muss die Vereinbarung mit dem Verkäufer abgeschlossen werden. Es ist ratsam sich den Beweis über das Datum des Vertragsabschlusses zu

sichern (z.B. durch eine Einregistrierung des Vertrages; Einschreiben mit der Übermittlung des unterschriebenen Abkommens an den Einnehmer).

Wenn die Bescheinigung ausgestellt worden ist und es innerhalb von 30 Tagen danach zum Vertragsabschluß gekommen sein sollte, kann das Steueramt den Übernehmer nicht mehr für etwaige Steuerschulden des Verkäufers belangen.

Der Steuereinnehmer muss die angefragte Bescheinigung innerhalb eines Monats nach Anfrage des potentiellen Steuerschuldners erteilen oder verweigern. Eine nicht fristgerecht erteilte Antwort seitens des Steuereinnehmers hat nicht die Erteilung einer "stillschweigenden" Genehmigung zur Folge.

Der Steuereinnehmer muss die Bescheinigung verweigern, wenn zum Zeitpunkt der Anfrage eine Steuerkontrolle im Gange ist oder bereits angekündigt wurde. Ebenso muss die Bescheinigung verweigert werden, wenn eine Anfrage auf Auskünfte bezüglich der steuerlichen Situation des Verkäufers vorliegt. Der neue Gesetzestext stellt klar, dass die Bescheinigung nur dann verweigert werden kann, wenn es zum Tag der Anfrage fällige und sichere Steuerschulden gibt. Bisläng ging die Steuerverwaltung davon aus, dass es zu einer Verweigerung kommen muss, wenn am Ende der Bearbeitungsfrist eine fällige und sichere Steuerschuld vorliegt.

Falls die Bescheinigung nicht erteilt wird, muss der interessierte Übernehmer sehr vorsichtig vorgehen.

Wenn er die geschäftliche Tätigkeit dennoch übernimmt, riskiert er sich gegebenenfalls selbst zu ruinieren. Zum einen könnte das Steueramt den Geschäftsbetrieb durch Pfändungen blockieren und zum anderen den Übernehmer zur Zahlung von hohen Geldsummen (in Höhe der Steuerschuld und des bereits gezahlten Kaufpreises) verpflichten.

Die Übernahmevereinbarungen sollten auf jeden Fall sehr sorgsam verfasst werden. In den Vereinbarungen sollte daran gedacht werden, aufschiebende Bedingungen in Bezug auf diese steuerrechtliche Problematik einzufügen. Eine rechtliche Fehleinschätzung kann den Übernehmer gegebenenfalls ruinieren.