

Ernst Giger

Die Steuerschulden bei der Liquidation

Oder: Das Haftungsrisiko des Liquidators

Die Organhaftung hat in den letzten Jahren zunehmende Bedeutung erlangt. Dies insbesondere auch im Bereich der Mithaftung für Steuerschulden, welche eine ausgesprochen dynamische Entwicklung durchgemacht hat. Wohl nicht alle Betroffenen, die dem Kreis potentiell Mithaftender angehörten oder noch angehören, sind sich dieses Risikos in genügendem Masse bewusst.

1. Einleitung

Das Haftungsrisiko ist ein Thema, welches Verwaltungsräte heute zweifellos mehr bewegt, als dies noch vor 10 oder 20 Jahren der Fall war. Einerseits hat das neue Aktienrecht die Verantwortung vermehrt ins Bewusstsein der Verwaltungsräte gerückt. Andererseits ist das wirtschaftliche Umfeld, in dem sich die Unternehmen bewegen, zunehmend schwieriger und komplexer geworden, und der Rückgriff auf den verantwortlichen Verwaltungsrat ist längst kein Tabu mehr, wenn die Gläubiger eines Unternehmens zu Schaden kommen.

Zu den geschädigten Gläubigern kann auch der Fiskus gehören. Allerdings dürfte es eher selten sein, dass die Steuerbehörden den Verwaltungsrat für nicht bezahlte Steuern der Gesellschaft im Rahmen der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit nach Art. 754 OR ins Recht fassen bzw. ins Recht fassen müssen¹. Denn dem Fiskus steht v.a. bei der Liquidation einer Gesellschaft mit der solidarischen Mithaftung seit längerem ein weitaus wirksamerer Rechtsbehelf zur Verfügung². Bereits 1965 schuf der Gesetzgeber im Verrechnungssteuergesetz eine solidarische Haf-

tungsnorm für Organe; 1995 dehnte er diese Mithaftung auf die direkte Bundessteuer aus.

2. Gesetzliche Grundlagen

a) Verrechnungssteuer

Gemäss Art. 15 Abs. 1 VStG haftet mit dem steuerpflichtigen Unternehmen solidarisch

- für die Steuer einer aufgelösten juristischen Person (...): die mit der Liqui-

dation betrauten Personen bis zum Betrage des Liquidationsergebnisses;

- für die Steuer einer juristischen Person, die ihren Sitz ins Ausland verlegt: die Organe bis zum Betrage des reinen Vermögens der juristischen Person.

Absatz 2 beschränkt das Risiko des Haftenden auf Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während der Zeit seiner Geschäftsführung entstanden sind, und auf jene Fälle, bei denen dem Haftenden der Nachweis nicht gelingt, alles Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan zu haben.

Dass mit Art. 15 VStG eine wesentlich strengere Haftungskonzeption ins Steuerrecht Einzug gefunden hatte, wurde in der Praxis anfänglich kaum erkannt³. Erst einige Jahre später liess das Bundesgericht mit zwei Entscheidungen (ASA 44, 314; ASA 47, 541) die Betroffenen aufhorchen. So



Ernst Giger
Dr. iur., Fürsprecher
Partner Dr. Röhlisberger AG, Bern

¹ BÖCKLI, Haftung des Verwaltungsrates für Steuern, Steuer Revue 1985, S. 530; Müller/Lipp, Der Verwaltungsrat, Ein Handbuch für die Praxis, Zürich 1994, S. 219

² Auf die Haftung für Teilnahmehandlungen bei Steuerdelikten wird vorliegend nicht eingegangen.

³ BÖCKLI, a.a.O., S. 521

wurde jeder Vorgang als Liquidation im Sinne von Art. 15 VStG qualifiziert, bei dem eine Vermögensdisposition nicht als eine ordentliche geschäftliche Transaktion, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft bezeichnet werden muss. Überdies haften alle mit der Geschäftsleitung betrauten Personen, auch wenn sie nicht dem Verwaltungsrat angehören, sondern bloss als faktische Organe handeln.

b) Direkte Bundessteuer

Endet die Steuerpflicht einer juristischen Person, so haften nach Art. 55 DBG die mit ihrer Verwaltung und die mit ihrer Liquidation betrauten Personen solidarisch für die geschuldeten Steuern bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses oder, falls die juristische Person ihren Sitz oder tatsächliche Verwaltung ins Ausland verlegt, bis zum Betrag des Reinvermögens der juristischen Person. Besteht die Steuerpflicht lediglich infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit, so erfasst die solidarische Mithaftung bis zum Betrag des Reinerlöses jene Personen, die Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten in der Schweiz auflösen resp. die Grundstücke in der Schweiz oder durch solche Grundstücke gesicherte Forderungen veräussern oder verwerten.

Die solidarische Mithaftung entfällt, wenn dem Haftenden der Nachweis gelingt, dass er alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat, damit die geschuldeten Steuern bezahlt werden.

Mit dieser Haftungsregel lehnt sich das Recht der direkten Bundessteuer an Art. 15 VStG an. Es ist zu erwarten, dass sich die Praxis der direkten Bundessteuer an derjenigen zur Verrechnungssteuer orientieren wird. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich, soweit nichts anderes gesagt, denn jeweils auf die Verrechnungssteuer und auf die direkte Bundessteuer.

c) Kantonale Steuern

Die geltende Ordnung der kantonalen Steuergesetze ist nicht einheitlich⁴. Entsprechende Regelungen bleiben jedoch auch künftig in der Autonomie der Kantone, da das Steuerharmonisierungsgesetz keine diesbezüglichen Bestimmungen vorsieht.

3. Der Liquidationstatbestand

Der haftungsbegründende Vorgang liegt in der Auflösung einer juristischen Person. Dazu bedarf es allerdings weder eines entsprechenden Eintrages im Handelsregister, der rein deklaratorischer und nicht konstitutiver Natur⁵ ist, noch des Eintritts eines statutarischen Auflösungsgrundes oder eines formellen Auflösungsbeschlusses durch die Generalversammlung resp. einer vergleichbaren Grundlage (Konkurseröffnung, Urteil usw.). Vielmehr vermag bereits jede stille, faktische Liquidation die solidarische Mithaftung zu begründen.

Nach einschlägiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt ein Liquidationstatbestand immer dann vor, wenn sich eine Gesellschaft ihrer Aktiven begibt, wenn sie – mit anderen Worten – ausgehöhlt wird⁶. Eine solche Aushöhlung wird dann angenommen, wenn sich eine Vermögensdisposition nach den gesamten Umständen nicht mehr als ordentliche geschäftliche Transaktion bezeichnen lässt⁷, sondern der Gesellschaft die wirtschaftliche Substanz entzogen wird. Ab diesem Zeitpunkt tritt die Gesellschaft in Liquidation⁸ und insofern sind die Voraussetzungen für die Haftung gegeben. Die Haftung bezieht sich mithin nicht bloss auf den Liquidationsüberschuss bei Abschluss der Liquidation, sondern auf alle Steuerforderungen während dieser Liquidationsphase⁹.

Es ist kaum zu bestreiten, dass der entscheidende Zeitpunkt für die Haftung oft erst im Nachhinein zu erkennen ist. Erst im kühlen Lichte der Nachwelt¹⁰ zeigt sich, welche Vermögensdisposition nicht mehr als ordentliche, auf die Erreichung des gesellschaftlichen Zwecks ausgerichtete geschäftliche Transaktion erscheint. Die Steuerbehörden verfügen folglich über einen grossen Ermessensspielraum. Sie werden dazu neigen, das Vorliegen einer haftungsbegründenden Liquidation dann zu bejahen, wenn Steuersubstrat verloren gegangen ist. Damit trifft die Haftung mitunter auch jenen Verwaltungsrat, der in der Zwischenzeit ausgetreten ist, in dessen Amtszeit jedoch bereits Tatbestände verwirklicht wurden,

die später als Liquidationshandlungen qualifiziert werden.

Für die solidarische Mithaftung ist zudem der Tatbestand des sogenannten Mantelhandels¹¹ beachtlich. Werden die Aktien einer wirtschaftlich liquidierten Gesellschaft veräussert, so gilt dieser Vorgang steuerlich unter gewissen weiteren Voraussetzungen als Liquidationstatbestand (mit anschliessender Neugründung). Dies kann, sofern die Gesellschaft nicht in der Lage oder Willens ist, die daraus resultierenden (Verrechnungs-)Steuerforderungen zu erfüllen, zur Haftung des vormaligen Liquidators resp. Verwaltungsrates führen¹².

Ein haftungsbegründender Tatbestand liegt nicht zuletzt immer dann vor, wenn die Gesellschaft ihren Sitz ins Ausland verlegt. Bei den Gewinnsteuern vermag bereits das Verlegen der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland zu genügen. Es bedarf keiner vertieften Prüfung um zu erkennen, dass es insbesondere im letztgenannten Fall im Nachhinein einfacher sein wird, den entscheidenden Zeitpunkt für den haftungsbegründenden Vorgang zu bestimmen.

4. Der Kreis der Mithaftenden

Dem Risiko der solidarischen Mithaftung sind die mit der Liquidation (oder Sitzverlegung usw.) befassten Personen ausgesetzt; dies wird, vor allem bei der stillen Liquidation, meistens der Verwaltungsrat sein.

⁴ Vgl. die Übersicht bei FORSTMOSER, Die aktienrechtliche Verantwortlichkeit, Zürich 1987, N. 1061 ff

⁵ PFUND, Verrechnungssteuer, N. 4 zu Art. 15 Abs. 1 lit. a VStG

⁶ ASA 47, 547; BÖCKLI, a.a.O., S. 522; Forstmoser, a.a.O., N. 1036

⁷ STOCKAR, Die Solidarhaftung des Verwaltungsrates bei der Verrechnungssteuer, Der Schweizer Treuhänder, 1990, S. 325

⁸ STOCKAR, a.a.O., S. 325; ASA 47, 547

⁹ STOCKAR, a.a.O., S. 325

¹⁰ BÖCKLI, a.a.O., S. 522

¹¹ Vgl. dazu CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 469 f; PFUND, a.a.O., N. 4 zu Art. 15 Abs. 1 lit. a VStG

¹² ASA 55, 646; STOCKAR, a.a.O., S. 326

Als haftende Liquidatoren kommen jedoch nicht nur die im Handelsregister eingetragenen Organe in Frage. Das Bundesgericht hat den Kreis der solidarisch Mithaftenden sehr weit gefasst, indem es auch die vertraglich oder sogar rein faktisch mit der Geschäftsführung befassten Personen einbezog. Es kommt einzig darauf an, ob die betreffenden Personen 'tatsächlich und in entscheidender Weise an der Willensbildung der Gesellschaft gegen innen und aussen teilhaben'¹³. So wurde auch der Anwalt, der als Interessenvertreter des ausländischen Alleinaktionärs handelte, ohne jedoch im Verwaltungsrat der betreffenden Gesellschaft Einsitz genommen zu haben, als faktisches Organ in die Verantwortung gezogen¹⁴. Als mithaftende Organe kommen demgemäss auch die in leitender Stellung tätigen Geschäftsführer (Direktoren, Bevollmächtigte), die als Strohmänner tätigen Verwaltungsräte¹⁵ oder die Konkursverwaltung in Frage.

Nach den Erwägungen des Bundesgerichts bezweckt die gesetzliche Ordnung, die mit der Liquidation befassten Personen zur rechtzeitigen Erfüllung der Steuerpflichten zu veranlassen, da sie die rechtliche oder mindest tatsächliche Herrschaft über das Vermögenssubstrat hätten, welches zum Bezahlen der Steuern, Zinsen und Kosten zur Verfügung stehen müsse¹⁶. Deshalb seien jene Personen als faktische Organe ins Recht zu fassen, die tatsächlich und in entscheidender Weise an der Bildung des Gesellschaftswillens teilgenommen haben und die für das Bezahlen der Steuern hätten besorgt sein können und müssen.

Mehrere Liquidatoren haften solidarisch, je einzeln persönlich. Die Solidarität wird dabei vom Bundesgericht entsprechend den strengen Regeln des Zivilrechts verstanden; es verweist auf die vertragsrechtliche Solidarschuldnerschaft und den internen Regress nach Art. 143 ff OR. Die Steuerbehörden könnten sich also den solventesten Liquidator herausgreifen und diesen für die gesamte Steuerforderung belangen. Es läge dann an diesem, intern auf die übrigen Haftpflichtigen Regress zu nehmen. Ein solches Vorgehen seitens der Steuerbehörden würde allerdings die im öffentlichen Recht gel-

tenden Handlungsmaximen der Verhältnismässigkeit und der Gleichbehandlung in problematischer Weise tangieren¹⁷.

5. Der Haftungsumfang

Die Haftung der Liquidatoren ist auf das Liquidationsergebnis beschränkt, beim Verlegen des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland auf das Reinvermögen der juristischen Person. Diese Beschränkung ist allerdings sehr hoch angesetzt. Geht man davon aus, dass die Verrechnungssteuerforderung 35% (oder ins Hundert gerechnet 53,8%) und die Gewinnsteuern 8,5% resp. bei Einbezug auch des Kantons insgesamt zwischen 25% und 35% betragen, so dürfte diese Haftungslimite in aller Regel nicht zum Tragen kommen.

Soweit einzelne Vermögenswerte nicht versilbert, sondern an die Gesellschafter abgetreten wurden, sind diese zur Festlegung der Haftungsgrenze zum Verkehrswert anzurechnen¹⁸. Dies gilt v.a. auch bei der Bemessung des reinen Vermögens wegen Sitzverlegung resp. Verlegung der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland.

Resultiert nach Bezahlung aller Schulden und Berücksichtigung der Liquidationskosten kein Liquidationsüberschuss, und zwar unter Berücksichtigung aller Liquidationserlöse ab dem Zeitpunkt des Eintritts in die Liquidationsphase¹⁹, so entfällt die solidarische Mithaftung der Liquidatoren. Keine Haftung besteht für Steuerschulden, die aus der Zeit vor Eintritt ins Liquidationsstadium herrühren²⁰.

6. Der Entlastungsbeweis

Die rechtliche Qualifikation der solidarischen Mithaftung ist kontrovers²¹. Das Bundesgericht nimmt eine Garantenhaftung an²², da die geschäftsführenden Personen verpflichtet seien, die rechtzeitige Erfüllung der Steuerschulden zu veranlassen. Es liegt also weder eine Verschuldenshaftung mit Exkulpationsbeweis noch eine Kausalhaftung mit Entlastungsbeweis vor²³. Die Steuerbehörden haben weder Rechtswidrigkeit noch Verschulden, we-

der Kausalität noch Adäquanz nachzuweisen. Dem bei der Verrechnungssteuer ins Recht gefassten Liquidator steht einzig der Nachweis offen, dass er alles ihm Zumutbare vorgekehrt hat, damit die Steuerschulden festgestellt und beglichen werden. Bei der direkten Bundessteuer muss er wenigstens nachweisen, dass er diesbezüglich alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat²⁴. Gelingt ihm dieser positive Entlastungsbeweis nicht, muss er für den Schaden einstehen. Das Bundesgericht hat den Entlastungsbeweis in seiner Rechtsprechung derart verschärft, dass es ihn eigentlich gar nicht mehr gibt²⁵.

Ob der Liquidator 'alles ihm Zumutbare' getan hat, beurteilt sich nach den konkreten Umständen und den persönlichen Verhältnissen²⁶. Namentlich für den geschäftskundigen Liquidator (Treuhandler, Rechtsanwalt, Notar usw.) wird es schwierig sein, wenn nicht fast unmöglich, sich zu entlasten. An ihn werden besonders strenge Anforderungen für die Massnahmen zum Schutze der Interessen des Fiskus gestellt²⁷. Es bedarf vorliegend offenbar der 'Übersorgfalt' oder der 'Sorgfalt im Quadrat'²⁸.

Obwohl es bei der solidarischen Mithaftung für Steuern nicht auf das Verschulden ankommt, muss sich die Frage nach einer Abstufung der Haftung nach dem Grad des Verschuldens stellen. Das

¹³ BGE 115 Ib 284

¹⁴ ASA 47, 553

¹⁵ ASA 58, 707; STOCKAR, a.a.O., S. 326

¹⁶ ASA 47, 552; PFUND, a.a.O., N. 1 zu Art. 15 VStG

¹⁷ BÖCKLI, a.a.O., S. 527 f; MÜLLER/LIPP, a.a.O., S. 222

¹⁸ ASA 47, 550

¹⁹ Vgl. Ziffer 2 hievov

²⁰ PFUND, a.a.O., N. 7 zu Art. 15 Abs. 1 lit. a VStG

²¹ BÖCKLI, a.a.O., S. 523 f.

²² ASA 47, 552; BÖCKLI, a.a.O., S. 523; PFUND, a.a.O., N. 1 zu Art. 15 VStG

²³ BÖCKLI, a.a.O., S. 523

²⁴ Damit dürften bei den Verrechnungssteuern höhere Anforderungen an den Entlastungsbeweis gestellt werden, da das Bundesgericht in ASA 47, 554 ausdrücklich festhält, alles Zumutbare reiche über das hinaus, was die nach den Umständen gebotene Sorgfalt verlange.

²⁵ BÖCKLI, a.a.O., S. 524

²⁶ ASA 58, 711

²⁷ ASA 50, 436

²⁸ BÖCKLI, a.a.O., S. 524

Bundesgericht hat sich dazu allerdings bis heute noch nie geäußert, obwohl die Annahme einer auf dem Verschuldensgedanken aufbauenden Garantenhaftung und das im öffentlichen Recht geltende Verhältnismässigkeitsprinzip solches geradezu gebieten würde. Nicht zuletzt müsste das Bundesgericht auch prüfen, inwieweit die Steuerbehörde alles ihr selber Zumutbare zur Feststellung der Steuerforderung vorgekehrt hat (z.B. Durchführung von Buchprüfungen, genügende Prüfung der eingereichten Jahresrechnungen, rechtzeitige Sicherstellung usw.)²⁹.

Der Entlastungsbeweis kann z.B. dann zu einer Haftungsbefreiung führen³⁰, wenn die Liquidatoren deshalb ausserstande waren die Steuerforderungen zu

erfüllen, weil die Aktiven der Gesellschaft in einem Strafverfahren beschlagnahmt wurden oder zugunsten eines gutgläubigen Dritten verpfändet sind, weil die Erfüllung der Steuerforderung eine strafbare Handlung nach Art. 167 StGB darstellen oder weil die Steuerverwaltung als Gläubigerin in einer nach Art. 288 SchKG anfechtbaren Weise bevorzugt würde.

Will der Liquidator das Risiko einer solidarischen Mithaftung bestmöglich vermeiden, ist es zweifellos von Vorteil, wenn er sich vorweg der einschlägigen, sehr weitgehenden Rechtsprechung und Praxis bewusst ist. Nur dann wird er beim ersten Anzeichen allfälliger Liquidationshandlungen mit Nachdruck dafür besorgt sein, dass allen von Steuergesetzes wegen geforderten Mitwirkungshandlungen seitens

der Gesellschaft nachgekommen wird (vom Einreichen der Steuererklärungen bis zum Bezahlen fälliger Steuerrechnungen), dass jederzeit genügend Mittel für noch anfallende (Verrechnungs-, Gewinn- und evtl. Kapital-) Steuerforderungen der einseitigen Verfügbarkeit durch den Aktionär entzogen sind (z.B. keine Einzelunterschrift für entsprechende Bankkonti) und dass – im schlimmsten Fall – die Steuerbehörden auf sein Begehren hin nach Art. 47 VStG resp. Art. 169 DBG die Sicherstellung der (geschuldeten) Steuern verfügen.

²⁹ BÖCKLI, a.a.O., S. 526

³⁰ So wenigstens nach PFUND, a.a.O., N. 20.2 zu Art. 15 Abs. 2 VStG