

Die Liquidatorenhaftung nach Art. 15 Verrechnungssteuergesetz

Fallstrick für Verwaltungsräte

Wird eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft liquidiert, so hat sie auf dem Liquidationsüberschuss die Verrechnungssteuer von 35 Prozent zu entrichten. Mit der Löschung der Gesellschaft endet ihre Verrechnungssteuerpflicht. Das Verrechnungssteuergesetz („VStG“) statuiert deshalb bei Liquidationen eine strenge Haftungsordnung. So bezweckt Art. 15 Abs. 1 VStG unter anderem, die Organe einer in Liquidation tretenden juristischen Person zur rechtzeitigen Erfüllung von deren Steuerpflicht zu veranlassen. Eine genauere Betrachtung dieser Liquidatorenhaftung zeigt, dass gerade Verwaltungsräte unter Umständen hohen finanziellen Risiken ausgesetzt sein können, wenn sie nicht gewisse Spielregeln einhalten, und dass sie gut daran tun, den Stolpersteinen im Zusammenhang mit Art. 15 VStG auszuweichen.

1. Die gesetzliche Regelung

Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG lautet wie folgt: *Mit dem Steuerpflichtigen haften solidarisch: für die Steuern einer aufgelösten juristischen Person oder Handelsgesellschaft ohne juristische Persönlichkeit: die mit der Liquidation betrauten Personen bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses.*

Gemäss Art. 15 Abs. 2 VStG haften die mit der Liquidation betrauten Personen für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen, geltend gemacht oder fällig werden; ihre Haftung entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben.

2. Regelungszweck der Liquidatorenhaftung

Art. 15 VStG bezweckt vor allem, die Organe einer



Thomas Jaussi
lic. iur., dipl. Steuerexperte
Telefon +41 58 258 19 00
thomas.jaussi@bratschi-law.ch



Markus Pfirter
Dipl. Steuerexperte
Telefon +41 58 258 19 00
markus.pfirter@bratschi-law.ch

in Liquidation tretenden juristischen Person zur rechtzeitigen Erfüllung der Steuerpflicht der juristischen Person zu veranlassen. Er statuiert eine Garantenhaftung zur rechtzeitigen Erfüllung der Steuerpflicht, wenn deren Ende infolge Auflösung einer juristischen Person zu nahen scheint. Als Garant gerade zu stehen haben die mit der Liquidation betrauten Personen der aufgelösten juristischen Person.

3. Liquidatoren

Persönlich gilt die Garantenhaftung von Art. 15 Abs. 1 VStG für jeden Liquidator, das heisst sowohl für die gesellschaftsrechtlich vorgesehenen als auch für faktische Liquidatoren.

Die Liquidation einer Gesellschaft obliegt dem Verwaltungsrat, sofern sie nicht in den Statuten oder durch einen Beschluss der Generalversammlung anderen Personen übertragen wird.

Wer nur als „Strohmann“ im Verwaltungsrat einer Gesellschaft Einsitz nimmt oder ein Mandat als Liquidator annimmt, kann sich der Haftung nicht dadurch entziehen, indem er geltend macht, er habe lediglich seinen Namen zur Verfügung gestellt. Es gilt das Prinzip „mitgegangen – mitgehangen“.

Gemäss bundesgerichtlicher Praxis gilt als Organ bzw. als Liquidator auch, wer – ohne formalrechtlich Organ zu sein – de facto geschäftsleitende Funktionen ausübt. Auch faktische Organe fallen in den persönlichen Geltungsbereich von Art. 15 VStG. So unterstellte z.B. das Bundesgericht aufgrund bestimmter Kriterien den die Interessen des ausländischen Alleinaktionär währenden Schweizer Anwalt als faktisches Organ der Liquidatorenhaftung.

Die Haftungsanordnung von Art. 15 Abs. 1 VStG trifft schliesslich auch Organe, welche die Liquidation lediglich vorbereiten. So kann unter Umständen die blosser Teilnahme an Verhandlungen über die Veräusserung von Gesellschaftsaktiven zu einer

Stellung als Liquidator der Gesellschaft führen.

4. Liquidation

Mit der Auflösung der Gesellschaft werden die Befugnisse ihrer Organe auf diejenigen Handlungen beschränkt, die für die Durchführung der Liquidation erforderlich sind. Aus diesem Grund besteht die Vermutung, dass sämtliche Handlungen der Organe nach Eintritt des Auflösungsereignisses auf die beförderliche Liquidation der Gesellschaft ausgerichtet sind.

Eine haftungsauslösende Liquidation im Sinne von Art. 15 Abs. 1 VStG liegt aber nicht nur im Fall einer zivilrechtlichen Liquidation der juristischen Person vor, sondern umfasst auch den Fall der faktischen Liquidation: Eine solche ist anzunehmen, wenn sich eine Gesellschaft oder Genossenschaft ihrer Aktiven begibt und dadurch in dem Sinne ausgehöhlt wird, dass ihr die wirtschaftliche Substanz entzogen wird. Eine Gesellschaft wird faktisch liquidiert, indem ihre Aktiven veräussert oder verwertet werden und der Erlös nicht wieder reinvestiert, sondern verteilt wird, wobei diese Verteilung auch durch Darlehenseinräumung an den Aktionär oder diesem nahe stehende Personen erfolgen kann. Zudem braucht es nicht eine Vollliquidation; das Vorliegen einer partiellen Liquidation reicht bereits für die Auslösung einer Liquidatorenhaftung. Schliesslich kann eine verrechnungssteuerlich relevante (Teil-)Liquidation auch im Rahmen des Rückkaufs von eigenen Aktien oder bei einem sog. Mantelhandel vorliegen.

5. Haftungsbeschränkungen

Die Haftung der Liquidatoren nach Art. 15 Abs. 1 VStG ist auf Steuer-, Zins- und Kostenforderungen beschränkt, wobei der Begriff „Steuerforderungen“ sämtliche von der pflichtigen Gesellschaft geschuldeten Verrechnungssteuern bedeutet. Zinsforderungen sind geschuldete Verzugszinsen, und Kostenforderungen beziehen sich auf sämtliche mit der Veranlagung der Verrechnungssteuer unter Einschluss von damit im Zusammenhang stehenden Rechtsmittel- und Strafverfahren dem Steuerpflichtigen auferlegten Kosten.

Gemäss Art. 15 Abs. 1 VStG haftet ein Liquidator bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses. Dieses umfasst den Erlös aus der „Versilberung“ der Akti-

ven nach Rückzahlung des Fremdkapitals und unter Abzug der Liquidationskosten. Es stellt somit den an die Gesellschafter oder Genossenschafter rückzahlbaren Betrag unter Einschluss des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals dar. Folglich übersteigt das Liquidationsergebnis den Betrag der verbleibenden Reserven, also den sog. Liquidationsüberschuss.

Die zweite Haftungsbegrenzung ist in Art. 15 Abs. 2 VStG geregelt: Liquidatoren haften „nur“ für diejenigen Verrechnungssteuerforderungen der juristischen Person inklusive Verzugszinsen und Kosten, welche

- während ihrer Geschäftsführung entstanden sind,
- oder während ihrer Geschäftsführung fällig werden
- oder während ihrer Geschäftsführung geltend gemacht werden.

„Haftungsbegrenzung“ ist somit mit Vorsicht zu verstehen: Die Liquidatoren haften nämlich für Verrechnungssteuerforderungen (sowie für allfällige Verzugszinsen und Kosten), die vor ihrem Amtsantritt entstanden oder fällig geworden, aber noch nicht bezahlt worden sind. Es genügt, dass diese Forderungen während der Amtszeit der Liquidatoren geltend gemacht werden. Hierbei spielt es keine Rolle, ob ihnen diese Steuerforderungen bei ihrem Amtsantritt bekannt waren oder nicht. Dabei werden alle Verrechnungssteuerforderungen umfasst, also auch z.B. solche aus geldwerten Leistungen; die Garantenhaftung des Liquidators ist folglich nicht nur auf die Verrechnungssteuer aus der Liquidation beschränkt.

In zeitlicher Hinsicht gilt es zu beachten, dass eine Verrechnungssteuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist, verjährt. Da die Haftungsordnung von Art. 15 VStG mit dem Eintritt des Auflösungsereignisses, also dem Vorliegen eines gesetzlichen, statutarischen, beschlussmässigen oder richterlich verfüigten Auflösungsgrundes oder des Beginns einer faktischen Liquidation, einsetzt, haftet der Liquidator für sämtliche bisher entstandenen und noch nicht verjährten Steuern sowie für Steuern, die während seiner Amtszeit entstehen.

6. Exkulpationsbeweis

Dem Liquidator steht ein sog. Exkulpationsbeweis offen: Seine Haftung entfällt, soweit er nachweist,

dass er mit seinem Amtsantritt alles Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderungen getan hat. Der Haftungsausschluss greift somit lediglich für Verrechnungssteuern, die vor oder während der Amtsdauer des Liquidators sichergestellt oder bezahlt worden oder verjährt sind.

7. Fallstricke und Gefahrenindikatoren

Die nachfolgenden Gefahrenindikatoren bei einer Gesellschaft weisen auf „gefährliche“ Konstellationen hin, wobei es sich natürlich nur um eine beispielhafte Aufzählung handelt: Massgebend sind immer die Verhältnisse im konkreten Einzelfall.

- Ein Inländer tritt dem Verwaltungsrat einer von einem im Ausland ansässigen Aktionär beherrschten Gesellschaft bei. Insbesondere im Falle einer natürlichen Person als Aktionär kann der Verwaltungsrat potentiell Opfer der Garantenhaftung werden.
- Die Gesellschaft hat keine Revisionsstelle oder als Revisionsstelle wird nicht eine anerkannte Treuhandgesellschaft eingesetzt, sondern eine Person oder Gesellschaft, die dem beherrschenden Aktionär nahe steht und/oder über ein geringes berufliches Ansehen verfügt.
- Gewinne der Gesellschaft werden zur Vermeidung der Verrechnungssteuerlast auf Ausschüttungen thesauriert bei gleichzeitigem Finanzierungsbedürfnis des Aktionärs.
- Die Aktiven einer überwiegend ausländisch beherrschten Gesellschaft liegen mehrheitlich im Ausland; gleichzeitig wird eine Sicherstellung der latenten Verrechnungssteuerlast auf thesaurierten Gewinnen vom Aktionär abgelehnt.
- Der Schweizer Verwaltungsrat sieht sich trotz Protest immer wieder „faits accomplis“ des Aktionärs ausgesetzt.
- Der Alleinaktionär oder dessen Vertrauenspersonen führen Alleinunterschrift für die Gesellschaft oder sind aufgrund anderer Umstände in der Lage, allein über das Gesellschaftsvermögen zu verfügen.
- Die Gesellschaft gewährt zu Gunsten des Alleinaktionärs Bürgschaften, stellt Drittpfänder oder gibt Patronatserklärungen ab.
- Die Gesellschaft nimmt zu Gunsten des Alleinaktionärs geldwerte Leistungen vor, und die darauf geschuldete Verrechnungssteuer wird weder de-

klariert noch abgeliefert.

- Der auf dem Aktionär oder diesen nahe stehenden Personen gewährten Darlehen geschuldete Zins wird erlassen oder kapitalisiert und die ansteigenden Darlehen werden nicht getilgt, sondern bleiben langfristig stehen; selbstverständlich liegen für die Darlehen keine Sicherheiten vor.

8. Ein typisches Fallbeispiel

Folgendes Fallbeispiel zeigt die Problematik der Liquidatorenhaftung auf:

- Die Muster AG hat ihren Sitz in der Schweiz und einen schweizerischen Verwaltungsrat.
- Ihr Aktionär ist eine natürliche Person, welche auf den Bermudas ansässig ist.
- Im Verlauf der letzten Jahre hat die Muster AG ihre operative Tätigkeit aufgegeben und die betrieblichen Aktiven versilbert.
- Passivseitig weist die Muster AG CHF 1 Mio. Aktienkapital und CHF 9 Mio. Reserven aus.
- Aktivseitig besteht die Muster AG aus einem Darlehen, das nach der Versilberung der Betriebsaktiven dem Aktionär eingeräumt wurde.
- Die Zinsen werden laufend kapitalisiert.

Faktisch wurde die Muster AG liquidiert; zudem wurde ihr gesamtes Reinvermögen an den Aktionär weitergeleitet. Die Eidg. Steuerverwaltung wird ohne Zweifel in diesem Fall von einer faktischen Liquidation und einer Entnahme der Gesellschaftsmittel zu Gunsten des Aktionärs ausgehen. Die einzige Möglichkeit, zumindest einen Teil der auf den CHF 9 Mio. geschuldeten Verrechnungssteuer von 35 Prozent bzw. im Falle einer unterlassenen Überwälzung auf den Leistungsempfänger von 53.8 Prozent einzubringen, besteht für die Eidg. Steuerverwaltung in der Anwendung der Liquidatorenhaftung von Art. 15 Abs. 1 VStG.

Dieses Beispiel ist plakativ, jedoch nicht unrealistisch. Vorsicht ist somit immer geboten, wenn innerhalb eines verbundenen Personenkreises Substanzentnahmen in Form von Darlehenseinräumungen erfolgen, weil sich diesfalls die Frage nach der Liquidatorenhaftung nach Art. 15 VStG stellen kann.

Fazit

Art. 15 VStG statuiert eine scharfe Garantenhaftung für Liquidatoren, welche insbesondere Verwaltungsräte betreffen kann. Es darf hierbei nicht übersehen werden, dass die Verrechnungssteuer aufgrund ihres hohen Satzes von 35 Prozent bzw. im Falle einer unterlassenen Überwälzung auf den Leistungsempfänger von 53.8 Prozent eine brutale Steuerbelastung darstellen kann. Angesichts des Einbezugs von Verrechnungssteuerforderungen, welche vor dem Amtsantritt des Liquidators entstanden und noch nicht geltend gemacht worden sind, mithin unter Berücksichtigung eines massgeblichen Zeithorizonts von bis zu über fünf Jahren, in Verbindung mit dem hohen Steuersatz, können sich massive Forderungen aus der Liquidationshaftung ergeben, welche gegen oben einzig durch den Betrag des Liquidationsergebnisses begrenzt sind. Aus diesem Grund sind Verwaltungsräte gut beraten, sich der Folgen von Art. 15 VStG bewusst zu sein, und bei ihrem Amtsantritt die entsprechenden Massnahmen zu ergreifen. Desgleichen ist es unerlässlich, Warnsignale – wie in vorstehender Ziff. 7 angeführt – zu beachten und rechtzeitig darauf zu reagieren.

Bratschi Wiederkehr & Buob in Kürze

Bratschi Wiederkehr & Buob, eine führende Schweizer Anwaltskanzlei mit über 60 Anwältinnen und Anwälten in den Wirtschaftszentren der Schweiz, bietet schweizerischen und ausländischen Unternehmen und Privatpersonen professionelle Beratung und Vertretung in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts, im Steuerrecht und im öffentlichen Recht, aber auch im Medien- und Kommunikationsrecht sowie in notariellen Angelegenheiten.

Zürich Bahnhofstrasse 46/106, Postfach 1130, CH-8021 Zürich
Telefon +41 58 258 10 00, Fax +41 58 258 10 99
zuerich@bratschi-law.ch

Basel Gerbergasse 14, CH-4001 Basel
Telefon +41 58 258 19 00, Fax +41 58 258 19 99
basel@bratschi-law.ch

Bern Bollwerk 15, Postfach 5576, CH-3001 Bern
Telefon +41 58 258 16 00, Fax +41 58 258 16 99
bern@bratschi-law.ch

Zug Unter Altstadt 28, CH-6300 Zug
Telefon +41 58 258 18 00, Fax +41 58 258 18 99
zug@bratschi-law.ch

St.Gallen Vadianstrasse 44, Postfach 262, CH-9001 St.Gallen
Telefon +41 58 258 14 00, Fax +41 58 258 14 99
stgallen@bratschi-law.ch

www.bratschi-law.ch

© Bratschi Wiederkehr & Buob, Vervielfältigung bei Angabe der Quelle gestattet