

Rechtsprechung

Gericht/Verwaltung: Verwaltungsgericht

Abteilung: Abgaberechtliche Abteilung

Rechtsgebiet: Direkte Staats- und Gemeindesteuern

Entscheiddatum: 02.02.2004

Fallnummer: A 03 192

LGVE: 2004 II Nr. 26

Leitsatz: § 95 StG; Art. 219 Abs. 4, 262 SchKG. Steuerforderung als Konkursforderung oder Masseschuld. Minimalsteuer. Steuern, bei denen der sie auslösende Sachverhalt bis zur Konkursöffnung entstanden ist, sind Konkursforderungen. Ist der steuerauslösende Sachverhalt erst nach der Konkursöffnung entstanden, handelt es sich um eine Masseschuld. Durch die Konkursöffnung wird kein neuer steuerrelevanter Sachverhalt geschaffen. Die Veranlagung einer Minimalsteuer nach Konkursöffnung als Ersatzsteuer allein gestützt auf die Konkursöffnung ist daher ausgeschlossen.

Rechtskraft: Diese Entscheidung ist rechtskräftig.

Entscheid: Mit Entscheid vom 1. Oktober 2001 eröffnete die Amtsgerichtspräsidentin I von Willisau über die Firma A AG mit Sitz in Z den Konkurs. Das Geschäftsjahr des Unternehmens hatte jeweils vom 1. April bis zum 31. März gedauert. Am 13. März 2003 erliess die Steuerverwaltung zwei getrennte Veranlagungsverfügungen für die Steuerperiode 2002. Für die Periode vom 1. April 2001 bis 1. Oktober 2001 (Datum der Konkursöffnung) wurde die A AG in Liquidation zur Bezahlung einer ordentlichen Kapitalsteuer verpflichtet. Für die Periode ab 2. Oktober 2001 bis 31. März 2002 wurde gestützt auf § 95 StG und den Steuerwert der Liegenschaft eine Minimalsteuer zum Steuersatz von 2 Promillen erhoben. Gegen die Veranlagung der Minimalsteuer erhob die Konkursmasse der A AG in Liquidation Einsprache und machte geltend, es sei rechtlich unzulässig, eine solche Steuer für einen Zeitraum nach Eröffnung des Konkurses zu veranlagern. Die Steuerkommission für juristische Personen wies die Einsprache ab. Das Verwaltungsgericht hiess die dagegen erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde gut.

Aus den Erwägungen:

3.- a) Die Geltendmachung einer Steuerforderung im Konkurs hängt davon ab, ob diese als gewöhnliche Konkursforderung oder als Masseschuld zu behandeln ist. Der Unterschied liegt darin, dass die Masseschuld aus dem Konkurssubstrat vorweg befriedigt wird (Art. 262 SchKG), während gewöhnliche Konkursforderungen lediglich Anspruch auf verhältnismässigen Anteil am Nettoergebnis der Konkursliquidation (Konkursdividende) verleihen (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 496). Als gewöhnliche Konkursforderungen sind nicht nur rechtskräftig festgesetzte Steuern, sondern alle Steuern zu betrachten, bei denen der die

Steuer auslösende Sachverhalt bis zum Zeitpunkt der Konkursöffnung entstanden ist (BGE 122 II 221 = ASA 65,743). Die angemeldeten Steuern werden in die dritte Klasse aufgenommen (Art. 219 Abs. 4 SchKG). Zu den Schulden der Konkursmasse gehören dagegen öffentlichrechtliche Verbindlichkeiten, die nach der Konkursöffnung entstanden sind. Darunter fallen auch Steuern, bei denen der steuerauslösende Sachverhalt erst nach der Konkursöffnung gesetzt wird. Sie werden folglich nicht wie die Steuerforderungen, die vor der Konkursöffnung fällig wurden, in die dritte Klasse eingeordnet. Vielmehr sind solche Steuerforderungen vorab zu begleichen. Damit wird das Gleichbehandlungsgebot nicht verletzt bzw. der Fiskus nicht privilegiert. Solche Steuern gelten somit als Massaverbindlichkeiten (BGE 122 II 221; BGE 122 III 246 = Pra 85 Nr. 227; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 17 f. zu Art. 165 DBG mit weiteren Hinweisen).

Entscheidend ist somit die Abgrenzung, ob der die Steuer auslösende Tatbestand sich vor der Konkursöffnung oder eben nach diesem Zeitpunkt verwirklicht hat. Bei den nicht periodischen Steuern ist die Abgrenzung einfach vorzunehmen, weil die durch Gesetz begründete Steuerpflicht an einen bestimmten, in der Regel einmaligen Sachverhalt anknüpft. Dies ist z.B. der Fall bei den Grundstückgewinnsteuern, die bei der Betreibung auf Grundpfandverwertung anfallen (BGE 122 III 248 Erw. 5a). Als Masseschuld gilt aber auch die Handänderungssteuer, wenn die Veräusserung des Grundstücks nach der Eröffnung des Konkurses erfolgt, und die Steuern auf Liquidationsgewinnen (122 II 221 = ASA 65,743). Auch die Mehrwertsteuer, die bei der Verwertung eines Grundstücks anfällt, ist aus dem Erlös des betreffenden Grundstücks vorab zu decken (BGE 129 III 200 ff.). Schwieriger gestaltet sich die Abgrenzung bei den periodischen Steuern. Hier liegt eine Massaverbindlichkeit nur vor, wenn die Vermögens- oder Einkommenssteuer das Vermögen der Konkursmasse oder den Ertrag der Liquidation betreffen und die Faktoren, welche die Steuerpflicht auslösen, erst nach Konkursöffnung eingetreten sind (Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 30.8.2000, wiederum mit Hinweis auf BGE 122 II 221, in: StE 2002 B 52.22 Nr. 8 Erw. 2b).

b) Im vorliegenden Fall geht es um die Besteuerung einer in Liquidation befindlichen juristischen Person, und zwar für die Steuerperiode 2002. Im Hinblick auf die dargelegten Grundsätze ist nun nicht ersichtlich, weshalb aufgrund der Konkursöffnung ein neuer steuerrelevanter Sachverhalt geschaffen und die Steuerschuld als Massaverbindlichkeit begründet worden wäre. Anknüpfungspunkt für die Besteuerung der Beschwerdeführerin ist - unabhängig von der Konkursöffnung - einerseits der Reingewinn und andererseits das Eigenkapital als gesetzliche Steuerobjekte der Gewinn- und der Kapitalsteuer. Der Rechtsgrund für die Besteuerung blieb in der Hinsicht von der Konkursöffnung unberührt; massgebend sind die materiellen Vorschriften des Steuergesetzes und nicht ein spezifischer, auf der Konkursöffnung beruhender Steuertatbestand. Was den zeitlichen Entstehungsgrund betrifft, so ist auf § 68 StG hinzuweisen. Nach dieser Bestimmung begann die Steuerpflicht mit der Gründung der A AG und dauert bis zur Beendigung der Liquidation fort. Wenn nun während anhaltender Steuerpflicht innerhalb einer Steuerperiode über das steuerpflichtige Unternehmen der Konkurs eröffnet wird, wandelt sich deshalb die gewöhnliche Steuerforderung nicht zu einem mit dem Konkurssubstrat verknüpften Steueranspruch, der aus der Konkursmasse gemäss Art. 262 SchKG vorab zu befriedigen wäre. Die gegenteilige Auffassung der Steuerverwaltung hierzu überzeugt nicht. Zwar trifft es zu, dass die Steuerpflicht nur soweit Bestand hat, als während der Steuerperiode die steuerliche Zugehörigkeit (§ 64 ff. StG) und die Steuerobjekte, wie sie das Gesetz umschreibt, vorhanden sind. Daraus aber abzuleiten, nach der Konkursöffnung seien die Steuern für den Rest der Steuerperiode als Masseschulden zu betrachten, verkennt den Umstand, dass der Rechtsgrund für die Besteuerung weder in der nach Konkursrecht angeordneten Zwangsvollstreckung liegt noch eine Folge der amtlichen Liquidation ist. Die Gewinn- und Kapitalsteuern betreffen denn auch nicht das Vermögen der Konkursmasse als solches noch stellen sie Ertrag aus der Liquidation dar. Zwar schliessen Blumenstein/Locher (a.a.O., S. 497) eine Besteuerung des zum Konkurssubstrat gehörenden Vermögens im Sinne einer Massaverbindlichkeit nicht aus, verweisen allerdings darauf, dass die Steuergesetze die Erhebung solcher Steuern zum Teil ausdrücklich ausschliessen. Wie es sich damit verhält,

kann jedoch offen bleiben. Denn im vorliegenden Fall bestand der das Steuerobjekt bildende Sachverhalt bereits vor Konkurseröffnung, so dass die gesamten für die Steuerperiode 2002 anfallenden Steuern als gewöhnliche Konkursforderung zu behandeln sind. Das ergibt sich auch aus der gesetzlichen Bestimmung, wonach bei der Konkurseröffnung über die steuerpflichtige Person die Steuern immer fällig werden, und zwar unabhängig vom allgemeinen Fälligkeitstermin (§ 191 Abs. 3 lit. d StG).

c) Wie bereits erwähnt, kann bei einer periodischen Steuer eine Massaverbindlichkeit nur dann angenommen werden, wenn die periodische Steuer "das Vermögen der Konkursmasse oder den Ertrag der Liquidation betreffen und die Faktoren, welche die Steuerpflicht auslösen, nach Konkurseröffnung eingetreten sind" (vgl. Urteilshinweis in Erw. 3a). Diese (missverständliche) Formulierung gründet offenbar auf BGE 63 I 291 ff. (insb. 295 f.). In jenem Urteil verwarf das Bundesgericht das Vorliegen einer Massaschuld, weil es sich weder um eine Schuld handelte, die aus einer Handlung der Konkursverwaltung hervorgegangen war, noch um eine "Steuer, die das Vermögen der Konkurs- oder Nachlassmasse oder den Ertrag aus der Liquidation betrifft und die im Hinblick auf solche Faktoren nach Konkurseröffnung neu entstanden wäre" (BGE 63 I 296). Die Formulierung "im Hinblick auf solche Faktoren" verweist nun klar auf das Erfordernis gemäss erstem Satzteil, nämlich den qualitativen Bezug zur Art der Steuer. Im Gegensatz dazu könnte aus der Wortfolge "und die Faktoren, welche die Steuerpflicht auslösen" abgeleitet werden, massgebend seien die erst nach Konkurseröffnung eingetretenen Steuerfaktoren, so wie hier aufgrund des Geschäftsergebnisses und dem Stand des Eigenkapitals am Ende der Steuerperiode. Dass die Steuerfaktoren hinsichtlich der Steuerbemessung jedoch erst am Ende der Steuerperiode feststehen, und somit hier erst per 31. März 2002, kann aber nach dem Gesagten nicht zu einer Berechnung pro rata temporis führen mit der Folge der Berücksichtigung als Masseschuld, wie dies die Steuerverwaltung fordert (vgl. Vernehmlassung S. 2 unten). Schliesslich ist auch BGE 62 III 128 ff. nicht einschlägig. In jener Entscheidung ging es nämlich um eine für eine Pfandsache ab Konkurseröffnung geschuldete Objektsteuer, die als Massaverbindlichkeit betrachtet wurde. Die Gewinn- und Kapitalsteuern gelten freilich nicht als Objektsteuern, sondern sind wie die Vermögens- und Einkommenssteuern Subjektsteuern, weil bei der Steuerbemessung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person Rücksicht genommen wird (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 157). Die Berufung auf dieses Urteil geht daher fehl.

d) Aufgrund dieser Erwägungen steht fest, dass die von der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2002 insgesamt geschuldete Steuer als gewöhnliche Konkursforderung zu behandeln ist. Soweit die Vorinstanz die veranlagte Minimalsteuer für den Zeitraum ab Konkurseröffnung bis Ende Steuerperiode als Masseschuld betrachtet, erweist sich der Einspracheentscheid als unrichtig. Die Beschwerde ist folglich in diesem Punkt gutzuheissen.

4.- a) Zu prüfen bleibt die Frage, ob die Beschwerdeführerin für den Zeitraum ab Konkurseröffnung bis zum Ende der Steuerperiode 2002 zur Bezahlung der Minimalsteuer verpflichtet werden kann. Würde diese Frage bejaht, so wäre jedenfalls der Steuerbetrag gemäss obigen Ausführungen in der 3. Klasse zu kollozieren. Wie dargelegt, waren nach Auffassung der Steuerbehörden bis zur Konkurseröffnung die Voraussetzungen für die Erhebung der Minimalsteuer nicht gegeben, weil der Betrieb des Unternehmens auf dem ihm gehörenden Grundstück abgewickelt wurde. Weil jedoch seit der Eröffnung des Konkurses der Betrieb nicht mehr weitergeführt werde, seien die gesetzlichen Bedingungen für die Veranlagung der Minimalsteuer erfüllt.

b) Die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften entrichten anstelle der ordentlichen Steuern eine Minimalsteuer von zwei Promille der im Kanton Luzern gelegenen Grundstücke, wenn der Minimalsteuerbetrag die sich nach den §§ 72 - 94 ergebenden Steuern übersteigt. Massgebend ist der Steuerwert am Ende der Steuerperiode (§ 95 Abs. 1 StG). Das Verwaltungsgericht sprach sich in letzter Zeit in mehreren Urteilen zur Funktion und zur Bedeutung der Minimalsteuer aus (vgl. Urteil E. vom 13.2.2003 Erw. 2a und dort genannte Entscheidungen). Diese

Urteile ergingen zwar in Anwendung des bis zum 1. Januar 2001 in Kraft gewesenen Steuergesetzes (§ 61 aStG), die Erwägungen gelten jedoch auch für die neue Bestimmung gemäss § 95 StG, die der alten Norm inhaltlich entspricht.

Im Urteil E. vom 13.2.2003 (Erw. 3b) wurde das Folgende ausgeführt: Der Gesetzgeber verfolge mit der Minimalsteuer den Zweck, einerseits einen minimalen Beitrag des Grundeigentums an die Ausgaben des Gemeinwesens sicherzustellen und andererseits die wirkliche Ertragskraft juristischer Personen angemessen zu erfassen. Bei der Minimalsteuer dürfe vom Grundsatz der Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht abgewichen werden. Folglich sei die Erhebung einer Minimalsteuer bei Unternehmungen, die bewusst auf die vollständige Ausschöpfung ihrer Ertragsfähigkeit verzichteten, mit Art. 8 Abs. 1 BV vereinbar, solange diese Steuer nicht von Not leidenden Unternehmungen erhoben werde, die nicht fähig wären, den der Besteuerung der nichtgewinnstrebigen Unternehmungen zugrunde gelegten minimalen Gewinn zu erzielen (ASA 54,171 Erw. 3b mit Hinweis auf BGE 96 I 572 Erw. 3e).

c) Funktion und Zweck der Minimalsteuer, die als gesetzliche Ersatzsteuer ausgestaltet ist, machen deutlich, dass ihre Erhebung allein gestützt auf die Konkursöffnung und die Einstellung des Betriebes durch die Konkursverwaltung nicht möglich ist. Mit der Konkursöffnung verliert der Schuldner grundsätzlich das Recht, über sein Vermögen zu verfügen (Art. 197 und Art. 204 SchKG). Handelt es sich beim Schuldner um eine juristische Person, führt die Konkursöffnung zwangsläufig zu ihrer Auflösung. Die Gesellschaft tritt in Liquidation und wird als solche ins Handelsregister eingetragen (Amonn/Gasser, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 6. Aufl., Bern 1997, S. 326 f.). Von Gesetzes wegen hat die Konkursverwaltung alle zur Erhaltung und Verwertung der Masse gehörenden Geschäfte zu besorgen (Art. 240 SchKG). Fällt ein Unternehmen in Konkurs und wird der Betrieb nicht mehr weitergeführt, stehen die zwangsvollstreckungsrechtlichen Liquidationsmassnahmen im Vordergrund.

Bei dieser Sachlage entfällt zum einen der Zweck, das einem Unternehmen gehörende Grundeigentum im Hinblick auf die Ausgaben des Gemeinwesens nach den Ansätzen der Minimalsteuer zu erfassen. Zum anderen versagt die Begründung, der wirklichen Ertragskraft eines Unternehmens Rechnung tragen zu wollen. Mit der Konkursöffnung ist es der Kapitalgesellschaft, deren Betrieb nicht weitergeführt wird, verwehrt, Unternehmensentscheidungen zu treffen, die beispielsweise zur Erzielung steuerlich relevanter Gewinne führen würden, oder eben gegenteils darauf zu verzichten. Wenn dem aber so ist, so kann auch nicht eine Ersatzsteuer veranlagt werden. Als subsidiäre Steuer setzt sie gleichermassen wie die ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens und dessen Bestand voraus, welche Voraussetzungen jedoch mit dem Eintritt in das amtlich und zwangsweise angeordnete Liquidationsstadium wegfallen. Diese Betrachtungsweise gilt im vorliegenden Fall um so mehr, als vor der Konkursöffnung die Veranlagung einer Minimalsteuer nicht zur Diskussion stand bzw. nach Auffassung der Steuerverwaltung gesetzlich ausgeschlossen war (vgl. § 95 Abs. 2 lit. b StG).

d) Schliesslich ist die hier angefochtene Erhebung der Minimalsteuer - im vorliegenden Fall pro rata temporis erhoben - auch deshalb nicht rechtmässig, weil sie als Ersatzsteuer neben der ordentlichen Besteuerung des Reingewinnes und des Eigenkapitals zur Anwendung gelangt. Einen Wechsel der Bemessungsgrundlagen innerhalb der gleichen Steuerperiode sieht der Gesetzgeber jedoch nicht vor. Es besteht hierzu weder eine ausdrückliche Gesetzesvorschrift noch ergibt sich die sachliche Berechtigung für eine solche geteilte Steuerperiode aus dem System des Steuergesetzes.