Urteilskopf

113 V 248

41. Urteil vom 6. November 1987 i.S. B. AG gegen Ausgleichskasse des Kantons Zürich und AHV-Rekurskommission des Kantons Zürich
Regeste (de):
Art. 11 AHVG, Art. 40 Abs. 1 AHVV: Herabsetzung und Erlass von Beiträgen.

- Bei Selbständigerwerbenden, Nichterwerbstätigen und Arbeitnehmern nicht beitragspflichtiger Arbeitgeber können rückständige persönliche Beiträge nur auf dem Wege der Herabsetzung gemäss Art. 11 Abs. 1 AHVG ermässigt werden (Erw. 2a).

- Art. 40 Abs. 1 AHVV betrifft ausschliesslich Lohnbeiträge (Erw. 2b) und ist auch dann anwendbar, wenn der Arbeitgeber eine juristische Person bzw. eine Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft ist (Erw. 2c).

- Die grosse Härte im Sinne von Art. 40 Abs. 1 AHVV wird bei einer natürlichen Person aufgrund des betreibungsrechtlichen Existenzminimums beurteilt (Erw. 3a) und setzt bei einer juristischen Person bzw. einer in Erw. 2c genannten Personengesellschaft eine eingetretene oder unmittelbar drohende Überschuldung voraus (Erw. 3b).

- Der Zeitpunkt der Fälligkeit der Nachforderung ist für die Beurteilung der grossen Härte nicht massgeblich (Erw. 4b).

Regeste (fr):
Art. 11 LAVS, art. 40 al. 1 RAVS: Réduction et remise de cotisations.

- Pour les assurés exerçant une activité indépendante et ceux n'exerçant aucune activité lucrative, de même que pour les travailleurs dont l'employeur n'est pas tenu de cotiser, les cotisations personnelles arriérées ne peuvent être diminuées que par la voie de la réduction selon l'art. 11 al. 1 LAVS (consid. 2a).

- L'art. 40 al. 1 RAVS est applicable aux seules cotisations paritaires (consid. 2b). Il l'est aussi lorsque l'employeur est une personne morale ou une société en nom collectif ou en commandite (consid. 2c).

- Pour une personne physique, la charge trop lourde au sens de l'art. 40 al. 1 RAVS s'apprécie en fonction du minimum vital selon le droit des poursuites (consid. 3a); pour une personne morale ou l'une des sociétés de personnes mentionnées sous consid. 2c, elle présuppose l'existence d'une insolvabilité ou la menace d'une insolvabilité imminente (consid. 3b).

- Le moment de l'exigibilité de la créance de cotisations arriérées n'est pas déterminant pour juger de l'existence d'une charge trop lourde (consid. 4b).

Regesto (it):
Art. 11 LAVS, art. 40 cpv. 1 OAVS: Riduzione e condono dei contributi.

- Per gli assicurati che esercitano un'attività indipendente e quelli che non esercitano un'attività lucrativa, come pure per i lavoratori il cui datore di lavoro non è tenuto a contribuire, i contributi personali arretrati non possono essere diminuiti che in via di riduzione secondo l'art. 11 cpv. 1 LAVS (consid. 2a).

- L'art. 40 cpv. 1 OAVS è applicabile per i soli contributi paritetici (consid. 2b). Altrettanto quando il datore di lavoro è una persona giuridica oppure una società in nome collettivo o in accomandita (consid. 2c).

- L'onere troppo grave secondo l'art. 40 cpv. 1 OAVS di una persona fisica si determina in funzione del minimo di esistenza del diritto esecutivo (consid. 3a); per una persona giuridica o società di persone citate al consid. 2c, l'onere troppo grave presuppone l'esistenza di insolvenza o la minaccia di insolvenza imminente (consid. 3b).

- Il momento in cui è esigibile un credito di contributi arretrati non è determinante per statuire sull'esistenza di un onere troppo grave (consid. 4b).

Sachverhalt ab Seite 249

BGE 113 V 248 S. 249

A.- Mit Verfügung vom 29. Mai 1984 verlangte die Ausgleichskasse des Kantons Zürich von der Firma B. AG im Anschluss an eine am 2. Juni 1983 durchgeführte Arbeitgeberkontrolle wegen der Auszahlung überhöhter Spesenpauschalen an die von ihr vermittelten Arbeitskräfte und an ihre Verwaltungsangestellten die Nachzahlung von AHV/IV/EO/AlV-Beiträgen für die Jahre 1979 bis 1981 (einschliesslich Verwaltungskosten), von Beiträgen an die Ausgleichskasse für kantonale Familienzulagen sowie von Verzugszinsen. Diese Nachzahlungsverfügung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Am 2. Juli 1984 beantragte die Firma, es sei ihr von der gesamten Nachforderung ein Teilbetrag (AHV/IV/EO/AlV-Arbeitnehmerbeiträge, zuzüglich entsprechende Verwaltungskosten und Verzugszinsen) zu erlassen. Mit Verfügung vom 7. November 1985 lehnte die Ausgleichskasse das Gesuch um teilweisen Erlass ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Erlass nachgeforderter Beiträge setze u.a. das Vorliegen einer grossen Härte voraus. Diese sei bei juristischen Personen anzunehmen, wenn die Nachzahlung die Existenz der Firma in Frage stelle und daher unzumutbar sei. Im vorliegenden Fall werde zwar in der per 30. April 1985 abgeschlossenen Bilanz der Firma B. AG ein Verlust ausgewiesen. Gleichzeitig zeige sich aber, dass

BGE 113 V 248 S. 250

das Fremdkapital durch das Umlaufs- und Anlagevermögen noch deutlich gedeckt sei. An diesem Umstand werde sich auch bei Vornahme der Nachzahlung nichts ändern. Da die Firma nicht überschuldet sei und auch die Nachzahlung nicht zu einer Überschuldung führe, könne eine Existenzgefährdung verneint werden, weshalb die Nachzahlung zumutbar sei.

B.- Die AHV-Rekurskommission des Kantons Zürich wies die hiegegen erhobene Beschwerde mit Entscheid vom 3. Juni 1986 ab.

C.- Die Firma B. AG lässt Verwaltungsgerichtsbeschwerde führen mit dem Antrag, es sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Rekurskommission zurückzuweisen; zudem sei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde aufschiebende Wirkung zu erteilen, soweit ihr diese nicht von Gesetzes wegen zukomme. Ausgleichskasse und Bundesamt für Sozialversicherung (BSV) schliessen auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

D.- Mit Verfügung vom 16. September 1986 hat der Präsident des Eidg. Versicherungsgerichts festgestellt, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Umfang des teilweise beantragten Erlasses von Beiträgen aufschieben-

de Wirkung hat.

Erwägungen

Das Eidg. Versicherungsgericht zieht in Erwägung:

1. (Kognition.)

2. Zu prüfen ist zunächst die Möglichkeit des Erlasses der Nachzahlung für eine juristische Person, welche vom Eidg. Versicherungsgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung stillschweigend angenommen wurde (vgl. BGE 106 V 139, EVGE 1954 S. 269; ZAK 1956 S. 248). Dem Gesetz und der Verordnung lassen sich hinsichtlich des Erlasses von Beiträgen folgende Regelungen entnehmen:
a) Art. 11 Abs. 2 AHVG sieht den Erlass von Beiträgen - gleich wie deren Herabsetzung gemäss Abs. 1 - vor bei Selbständigerwerbenden, Nichterwerbstätigen und Arbeitnehmern nicht beitragspflichtiger Arbeitgeber. In Art. 31 und 32 AHVV hat der Bundesrat dazu die näheren Bestimmungen erlassen. Für die erwähnten Kategorien von Versicherten bilden Art. 11 Abs. 1 und Abs. 2 AHVG eine abschliessende Ordnung. Danach können rückständige persönliche Beiträge nur auf dem Wege der Herabsetzung gemäss Art. 11 Abs. 1 AHVG ermässigt werden, während ein Erlass nachzuzahlender persönlicher Beiträge gestützt auf Art. 14



Abs. 4 lit. d AHVG in Verbindung mit Art. 40 Abs. 1 AHVV (vgl. Erw. 2b hernach) gemäss der mit EVGE 1959 S. 47 geänderten Rechtsprechung ausgeschlossen ist (ebenso Rz. 312 der Wegleitung des BSV über die Beiträge der Selbständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen, gültig ab 1. Januar 1980). b) Art. 40 Abs. 1 AHVV mit dem Randtitel "Erlass der Nachzahlung" lautet: Nachzahlungspflichtigen, die in gutem Glauben annehmen konnten, die nachgeforderten Beiträge nicht zu schulden, ist die Nachzahlung ganz oder teilweise zu erlassen, wenn diese für sie angesichts ihrer Verhältnisse grosse Härte bedeuten würde.
Nachdem das Eidg. Versicherungsgericht in EVGE 1952 S. 144 Erw. 3 entschieden hatte, dass Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge mangels gesetzlicher Grundlage weder herabgesetzt noch erlassen werden könnten und Art. 40 Abs. 1 AHVV demzufolge auf sie nicht anwendbar sei, wollte der Gesetzgeber mit einer Ergänzung der Delegationsnorm in Art. 14 Abs. 4 AHVG "das Institut des Erlasses der Nachzahlung geschuldeter Beiträge im AHVG verankern" (Botschaft des Bundesrates zum Entwurf eines Bundesgesetzes betreffend die Abänderung des AHVG vom 5. Mai 1953, BBl 1953 II 118; EVGE 1959 S. 51). Die Beschränkung des Erlasses der Nachzahlung auf paritätische Beiträge kommt allerdings im Wortlaut der Delegationsnorm gemäss Art. 14 Abs. 4 lit. d AHVG nicht zum Ausdruck, wonach der Bundesrat Vorschriften erlässt über "den Erlass der Nachzahlung". Sie lässt sich aber auch aus der Systematik des Gesetzes (unter Abschnitt C. über den "Bezug der Beiträge") nicht ableiten. Wie indessen das Eidg. Versicherungsgericht im bereits zitierten Urteil EVGE 1959 S. 47 erkannt hat, bildet Art. 11 AHVG für Selbständigerwerbende, Nichterwerbstätige und Arbeitnehmer nicht beitragspflichtiger Arbeitgeber eine abschliessende Ordnung, gemäss welcher Art. 40 Abs. 1 AHVV auf diese Versicherten keine Anwendung findet. Diese Bestimmung ist somit ausschliesslich auf Lohnbeiträge anwendbar (vgl. dazu die gleichlautende Rz. 197 der Wegleitung des BSV über den Bezug der Beiträge, gültig ab 1. Januar 1982). c) Es besteht kein Grund, die Erlassmöglichkeit nach Art. 40 Abs. 1 AHVV auszuschliessen, wenn der Arbeitgeber eine juristische Person bzw. eine Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft ist (vgl. zur Frage der Rechtspersönlichkeit BGE 95 II 549 Erw. 2; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., S. 218 § 9

N 15 und S. 234 § 10 N 14). Dies ergibt sich zunächst aus dem Wortlaut der erwähnten Verordnungsbestimmung, welche den ganzen oder teilweisen Erlass der Nachzahlung vorbehaltlos für alle Nachzahlungspflichtigen vorsieht. Sodann spricht nach dem in Erw. 2b Gesagten die Entstehungsgeschichte der Delegationsnorm gemäss Art. 14 Abs. 4 lit. d AHVG dafür, dass sich jeder Arbeitgeber - sowohl eine natürliche als auch eine juristische Person bzw. eine Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft - auf die Erlassmöglichkeit gemäss Art. 40 Abs. 1 AHVV berufen kann (siehe in diesem Sinne auch Rz. 202 der Wegleitung über den Bezug der Beiträge). In diesem Zusammenhang ist auf das Steuerrecht zu verweisen, in welchem die juristischen Personen von der Möglichkeit des Erlasses von Steuerbeträgen ebenfalls nicht ausgeschlossen sind (HÖHN, Steuerrecht, 5. Aufl., S. 572 § 42 Rz. 57; MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl., S. 500 ff.).

3. a) Die Voraussetzung der grossen Härte für den Erlass der Nachzahlung nach Art. 40 Abs. 1 AHVV darf nicht weniger streng beurteilt werden als jene der Unzumutbarkeit für die Herabsetzung von Beiträgen obligatorisch Versicherter gemäss Art. 11 Abs. 1 AHVG. Unzumutbarkeit im Sinne dieser Bestimmung ist bei natürlichen Personen gegeben, wenn der Beitragspflichtige bei Bezahlung des vollen Beitrags seinen eigenen Notbedarf und jenen seiner Familie nicht befriedigen könnte. Ob eine Notlage besteht, ist aufgrund der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse und nicht allein anhand des Erwerbseinkommens zu beurteilen (BGE 104 V 61 Erw. 1a mit Hinweisen). Unter Notbedarf ist das Existenzminimum im Sinne des SchKG zu verstehen (ZAK 1984 S. 171 Erw. 5a mit Hinweis). Die grosse Härte als Voraussetzung für den Erlass von Beiträgen nach Art. 11 Abs. 2 AHVG ist ebenfalls aufgrund des betreibungsrechtlichen Existenzminimums zu beurteilen (vgl. dazu BGE 111 V 102 Erw. 3b, BGE 108 V 49). Schliesslich hat das Eidg. Versicherungsgericht in ZAK 1958 S. 98 und 452 entschieden, dass die grosse Härte nach Art. 40 Abs. 1 AHVV anhand der gleichen Kriterien zu beurteilen sei wie die Beitragsherabsetzung wegen Unzumutbarkeit der Zahlung gemäss Art. 11 Abs. 1 AHVG. b) Gemäss vorinstanzlichem Entscheid ist die für den Erlass der Nachzahlung vorausgesetzte grosse Härte im Sinne von Art. 40 Abs. 1 AHVV bei einer juristischen Person gegeben, wenn diese durch die Nachzahlung in ihrer wirtschaftlichen Existenz ernsthaft gefährdet wäre. Bei einer juristischen Person in Form einer



Aktiengesellschaft treffe dies erst dann zu, wenn die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger durch die Aktiven nicht mehr gedeckt seien. Dieser Umschreibung der grossen Härte bei einer juristischen Person bzw. einer in Erw. 2c genannten Personengesellschaft ist grundsätzlich beizupflichten. Die grosse Härte kann nicht in einem früheren Stadium als jenem der eingetretenen oder unmittelbar drohenden Überschuldung bejaht werden. Zwar ist es im Sinne der Ausführungen in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht von der Hand zu weisen, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung die Existenz einer juristischen Person, namentlich einer Aktiengesellschaft, bereits durch Liquiditätsengpässe gefährdet sein kann. Indessen ist zu beachten, dass das Institut des Erlasses der Nachzahlung geschuldeter Beiträge eine Ausnahme vom Grundprinzip der Beitragsordnung darstellt, welche - ohne Rücksichtnahme auf die finanzielle Leistungsfähigkeit - auf der Erhebung von Lohnprozenten beruht. Daher ist bei der Prüfung des Härtefalles ein strenger Massstab anzulegen und der Erlass der Nachzahlung nur restriktiv zu gewähren. Der Umstand, dass bei einer solchen Praxis eine Aktiengesellschaft nur selten in den Genuss des Nachzahlungserlasses kommen dürfte, wie in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingewendet wird, vermag zu keinem andern Ergebnis zu führen. Insbesondere erweist sich die Rüge der Willkür als unbegründet. Wie die Beschwerdegegnerin im übrigen zutreffend darlegt, kann Liquiditätsschwierigkeiten gezielt und rasch mit der Vereinbarung von Ratenzahlungen begegnet werden (vgl. zum Zahlungsauf-

schub nach Art. 38bis AHVV BGE 111 V 92 f. Erw. 4b und c; ZAK 1978 S. 512 Erw. 3). Ferner stellt die in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde behauptete Tatsache, dass die Beschwerdeführerin für die nachbelasteten Arbeitnehmerbeiträge und die entsprechenden Verzugszinsen - um deren Erlass nachgesucht wurde - selber aufzukommen habe und nicht mehr auf die ausgeschiedenen Arbeitnehmer zurückgreifen könne, für sich allein noch keinen Grund für die Bejahung der grossen Härte dar (EVGE 1963 S. 189 Erw. 6 mit Hinweis). Schliesslich verbietet es sich auch im Hinblick auf das Gebot der Missbrauchsbekämpfung, den Erlass der Nachzahlung bereits bei Liquiditätsschwierigkeiten Platz greifen zu lassen. c) Das Eidg. Versicherungsgericht hat bezüglich des Vorliegens einer grossen Härte nach Art. 40 Abs. 1 AHVV in EVGE 1954 S. 272 festgestellt, dass die finanzielle Lage des Fussballklubs



wegen grosser Schulden Ende des Geschäftsjahres 1952/53 ungünstig gewesen sei. Es lasse sich jedoch nicht behaupten, die Bezahlung der nachgeforderten Beiträge wäre eine grosse Härte und würde die Existenz des Klubs in Frage stellen; denn trotz bedeutender Passiven habe er seine Tätigkeit fortsetzen können. In ZAK 1956 S. 249 Erw. 3 wurde einer als Verein organisierten Gewerbebibliothek der Erlass mangels grosser Härte verweigert mit der Begründung, dass die Begleichung der Nachforderung nur vorübergehend eine gewisse Einschränkung bei Neuanschaffungen zur Folge habe und die Existenz oder der ordnungsgemässe Betrieb nicht in Frage gestellt sei. Schliesslich wurde in EVGE 1963 S. 189, welcher Fall nicht eine juristische Person, sondern eine Kollektivgesellschaft betraf, das Vorliegen des Härtefalls verneint, weil die Gesellschaft durch die Erfüllung der Nachforderung nicht in ernsthafte wirtschaftliche Bedrängnis geraten würde.

4. a) Die Vorinstanz führte aus, dass die Forderungen der Gläubiger der B. AG aufgrund der Akten im Zeitpunkt der Fälligkeit der Nachzahlung (Juni 1984) durch die Aktiven gedeckt gewesen seien. Nach der durch Forderungsverzicht erfolgten Sanierung hätte die B. AG die Nachzahlung fristgerecht entrichten können, ohne dadurch in ihrer Existenz ernsthaft gefährdet zu werden. Es fehle daher am Erfordernis der grossen Härte im Sinne von Art. 40 Abs. 1 AHVV. b) Die Vorinstanz hat das Bestehen einer grossen Härte irrtümlicherweise nach den wirtschaftlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fälligkeit der Nachzahlung (Juni 1984) beurteilt. In seiner Rechtsprechung zu Art. 11 AHVG hat das Eidg. Versicherungsgericht wiederholt festgehalten, dass der Richter beim Entscheid über die Herabsetzung oder den Erlass der Beiträge in der Regel auf die ökonomischen Verhältnisse im Zeitpunkt abstellen kann, in welchem der Beitragspflichtige bezahlen sollte (BGE 104 V 61 f.; ZAK 1981 S. 343 und 545 Erw. 2a, je mit Hinweisen). Bezahlen muss der Schuldner erst, wenn der Vollstreckung der rechtskräftig verfügten Beitragsschuld die gesetzlich vorgesehene Erlassmöglichkeit nicht mehr entgegensteht. Massgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der grossen Härte gemäss Art. 40 Abs. 1 AHVV ist im vorliegenden Fall jener der Eröffnung der angefochtenen Kassenverfügung vom 7. November 1985, mit welcher das Gesuch um teilweisen Erlass abgelehnt wurde. Es steht fest, dass die B. AG gemäss Bilanz per 30. April 1985 nicht überschuldet war. Auch die der Eröffnung der



angefochtenen Verfügung nächste Bilanz per 30. November 1985 belegt keine Überschuldung. In der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird eine Überschuldung nur für Juni 1984 und damit für eine nach dem Gesagten unmassgebliche Zeit geltend gemacht. Dagegen räumt die Beschwerdeführerin in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und in ihrer Stellungnahme an die Vorinstanz ausdrücklich ein, nach der im Laufe des Jahres 1984 erfolgten Sanierung nicht mehr überschuldet gewesen zu sein. c) Weil der Monat Juni 1984 im Zusammenhang

mit der Beurteilung einer allfälligen grossen Härte im Sinne von Art. 40 Abs. 1 AHVV irrelevant ist, kann offengelassen werden, ob die Vorinstanz für diesen Zeitraum aktenwidrig eine Überschuldung verneint hat, wie dies in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde behauptet wird. Der Umstand, dass seit der Einreichung des Erlassgesuches anfangs Juli 1984 bis zur verfügungsweisen Erledigung am 7. November 1985 wegen irrtümlicher Überweisung des Gesuchs an die AHV-Rekurskommission des Kantons Zürich nahezu anderthalb Jahre verstrichen sind, lässt es nicht zu, auf den für die Beschwerdeführerin möglicherweise günstigeren Zeitpunkt der Fälligkeit der Nachzahlung abzustellen. Anhaltspunkte für eine rechtsmissbräuchliche Verzögerung der Erlassverfügung bestehen nicht. d) Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass es der Beschwerdeführerin im November 1985 trotz weiterhin schlechten Geschäftsgangs und angespannter Liquidität zumutbar war, auch den Teilbetrag der Nachzahlung, um dessen Erlass nachgesucht worden war, zu leisten. Denn es lässt sich aufgrund der Akten nicht sagen, dass die Bezahlung für die Firma damals eine Existenzfrage gewesen sei. Die Ausgleichskasse hat daher das Erlassgesuch mangels grosser Härte zu Recht abgewiesen, und die Vorinstanz hat deren Verfügung im Ergebnis richtigerweise geschützt. Bei dieser Sachlage kann offenbleiben, ob die zweite, für den Erlass der Nachzahlung kumulativ erforderliche Voraussetzung des guten Glaubens gegeben wäre.

5. (Kostenpunkt.)

Dispositiv

Demnach erkennt das Eidg. Versicherungsgericht:
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.