

Zur Haftung des Verwaltungsrates für Verrechnungssteuern

WIE ANDERNORTS IN STEUERSACHEN IST DER ARM DES GESETZES AUCH BEI DER HAFTUNG DES VERWALTUNGSRATES FÜR VERRECHNUNGSSTEUERN LANG, NAMENTLICH IM FALLE EINER SOG. FAKTISCHEN LIQUIDATION. UM UNLIEBSAMEN ÜBERRASCHUNGEN VORZUBEUGEN, IST DER ANWENDBEREICH DER EINSCHLÄGIGEN NORMEN VOR AUGEN ZU HALTEN.



von
Christian Christen

Nach Art. 15 Abs. 1 lit. a VStG haften für die Steuer einer aufgelösten juristischen Person die mit der Liquidation betrauten Personen bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses solidarisch mit dem Steuerpflichtigen.

Formelle und faktische Liquidation

Der Begriff der Liquidation erfasst dabei nicht nur die Liquidation im Sinne des Verfahrens, wie es in Art. 739 ff. OR für die Zeit nach dem Eintritt eines Auflösungsgrundes gemäss Art. 736 OR vorgesehen ist (statutarischer Auflösungsgrund, Generalversammlungsbeschluss, Konkursöffnung, Urteil, etc.). Vielmehr ist auch die faktische Liquidation betroffen, d.h. der Prozess, bei welchem die Aktiven einer Gesellschaft verwertet werden und der Veräusserungserlös nicht reinvestiert, sondern – direkt oder indirekt – an die Anteilhaber verteilt wird. Dabei müssen nicht sämtliche Aktiven verwertet werden, es ist ausreichend, wenn Kernbereiche der Unternehmung abgestossen werden, ohne die eine Fortführung der Geschäftstätigkeit erschwert oder nicht mehr sinnvoll erscheint.

Nicht notwendig ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung irgendein Auflösungsbeschluss oder der Wille der Organe zur zivilrechtlichen Liquidation der Gesellschaft. Als Beginn einer faktischen Liquidation wird einfach der Zeitpunkt betrachtet, in dem in Würdigung der gesamten Umstände eine Vermögensdisposition nicht mehr als geschäftliche Transaktion, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft bezeichnet werden muss.

Mitwirkung an der Liquidation?

Umstritten war in der Vergangenheit das Mass, in welchem ein Verwaltungsrat an den Liquidationshandlungen tatsächlich mitwirken muss, um als Liquidator i.S. von Art. 15 VStG zu gelten. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat nun unlängst die Haftung eines Verwaltungsrates für die von der Steuerpflichtigen geschuldeten Verrechnungssteuern bejaht, obwohl er selber gar keine Liquidationshandlungen vorgenommen hatte, sondern ein für die Gesellschaft einzelzeichnungsberechtigter Dritter. Nach Ansicht der Rekurskommission

Inhalt

Zur Haftung des Verwaltungsrates für Verrechnungssteuern 1

Nebenkosten als zweite Miete? 3

Persönlichkeitsschutz und Vereinsmitgliedschaft 4

Anpassung des Urheberrechts an das digitale Zeitalter 6

Seite

Fortsetzung Seite 2

Fortsetzung

rechtfertige sich die Haftung des Verwaltungsrates, da er die Gesellschaft durch Einräumung von Vollmachten so organisiert habe, dass sie faktisch liquidiert wurde, ohne dass er dafür sorgen konnte, dass die dafür geschuldeten Steuern entrichtet werden.

Massgebender Zeitraum

Dem nicht genug. So haften i.S. eines *catch-all* nach Art. 15 Abs. 2 VStG Liquidatoren für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen, geltend gemacht oder fällig werden. Im Schrifttum wird dies dahingehend ausgelegt, dass ein neu eintretender Verwaltungsrat auch für Steuerforderungen haftbar gemacht werden kann, die noch vor seinem Amtsantritt entstanden sind, die jedoch erst während der Zeit seines Mandatsverhältnisses geltend gemacht werden. Umgekehrt soll der Fall möglich sein, dass ein Verwaltungsrat noch während seiner Amtszeit dem Verkauf eines Aktivums zustimmt, welcher nach seinem Ausscheiden von den Behörden als Beginn einer Phase faktischer Liquidation betrachtet wird, so dass der längst ausgeschiedene Verwaltungsrat zur Haftung herangezogen wird.

Umfang der Mithaftung

Die Beschränkung der Mithaftung auf den Betrag des Liquidationsergebnisses erweist sich für einen ins Recht gefassten Verwaltungsrat als wenig haftungslimitierend. Zum einen haften Liquidatoren nicht etwa nur für die auf dem Liquidationsergebnis geschuldete Verrechnungssteuer solidarisch, wie dies der Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 lit. a VStG glauben machen könnte, sondern für

sämtliche von der Gesellschaft geschuldeten Verrechnungssteuer-, Zins- und Kostenforderungen. Zum anderen kann bei der faktischen Liquidation das Liquidationsergebnis ungeahnte Ausmasse annehmen, wird doch zu dessen Bestimmung auf das Gesamtvermögen der Gesellschaft zu Beginn des Liquidationsprozesses abgestellt.

Exkulpationsmöglichkeit

Nicht weit her ist es schliesslich mit der in Art. 15 Abs. 2 VStG vorgesehenen Exkulpationsmöglichkeit, wonach die Haftung der Liquidatoren entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben. Die Bestimmung stellt gegenüber Art. 55 Abs. 1 OR (Geschäftsherrenhaftung) strengere Anforderungen an den Exkulpationsbeweis. «Alles Zumutbare» reicht nach der Rechtsprechung über das hinaus, was die nach den Umständen gebotene Sorgfalt verlangt. Eine Haftungsbefreiung könne nur eintreten, falls der Liquidator seine Aufgabe «nach bestem Wissen und Gewissen erfüllt und für die Sicherstellung und Bezahlung der Steuerforderung alles getan hat, was vernünftigerweise verlangt werden kann». Dabei seien an den Entlastungsbeweis höhere Anforderungen zu stellen, wenn der Liquidator besondere berufliche Qualifikationen wie z.B. Rechtsanwalt, Notar, Ökonom, Bücherexperte o.ä. besitzt und das Geschäftsleben kennt.

Böckli spricht in diesem Zusammenhang von einer öffentlichrechtlichen Garantenhaftung, wo der Grundsatz *res ipsa loquitur* in der Praxis unerbittlich durchgesetzt werde. Der Sachverhalt selbst sei Beweis genug dafür, dass der Verwaltungsrat offenbar nicht alles Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung

der Steuerforderung getan hat. Neuerdings scheint sich das Bundesgericht auf die aufgrund der bisherigen Rechtsprechung in der Lehre getroffene Feststellung, wonach es sich bei der Liquidatorenhaftung im Ergebnis um eine reine Erfolgshaftung, unabhängig von Schuld, Kausalität und Adäquanz, handle, zu berufen, um die Weiterführung dieser Rechtsprechung auch mit dem Vorhandensein einer entsprechenden Lehrmeinung zu rechtfertigen (Urteil vom 3. Juni 2008 [A-1506/2006]). Eine erstaunliche Argumentation.

Fazit

Verwaltungsbehörden und Gerichte legen Art. 15 VStG extensiv aus und eine Trendwende ist trotz breiter Kritik in der Lehre nicht in Sicht. Gerade auch Kompetenzdelegationen sind im Hinblick auf die strenge Haftung des Verwaltungsrates für Verrechnungssteuerschulden der Gesellschaft auf tatsächliche Kontrollmöglichkeiten hin zu überprüfen. Können Handlungen in einer Gesellschaft als Beginn einer faktischen Liquidation interpretiert werden, hat der Verwaltungsrat erhöhte Vorsicht walten zu lassen. Möglicherweise ist es dann angezeigt, von der Unternehmung eine Hinterlegung der aufgelaufenen Verrechnungssteuer zu verlangen oder gar aktiv die Steuerverwaltung zu einer Sicherstellungsverfügung zu veranlassen. ■