

Steuerliche Risiken als VR

mit Schwergewicht Verrechnungssteuer
und anderer Abgaben

Martin Jau, Fürsprecher, LL.M. Int'l. Tax Law (Wien)

Steuerkanzlei Jau AG
Lutherstrasse 2
8004 Zürich

Steuerliche Risiken als Verwaltungsrat

Agenda

- I. Einleitung / Steuerrechtliche Haftung
- II. Verrechnungssteuer: Grundlagen
- III. Liquidation: Begriff
- IV. Liquidationshaftung
- V. Beispiele
- VI. Stolpersteine
- VII. Direkte Bundessteuer
- VIII. Mehrwertsteuer
- IX. Verwaltungsstrafrecht
- X. Verminderung des Haftungsrisikos
- XI. Zusammenfassung

I. Einleitung / Steuerrechtliche Haftung

VR haftet

- im Zivil-,
- im Straf-,
- im Sozialversicherungsrecht und im
- **Steuerrecht**

unter gewissen Voraussetzungen.

II. Verrechnungssteuer: Grundlagen (I)

Steuersubjekt bei der VSt: Kapitalgesellschaft (AG, GmbH):
Art. 10 VStG, d.h. Schuldner der steuerbaren Leistung

Steuerobjekt : Art. 4, 6 und 7 VStG

- Kapitalerträge (35 %)
- Lotteriegewinne (35 %)
- gewisse Versicherungsleistungen (15 % bzw. 8 %)

II. Verrechnungssteuer: Grundlagen (II)

Entstehung der VSt-Steuerforderung:

Im Zeitpunkt der (zivilrechtlichen) Fälligkeit der steuerbaren Leistung (Art. 12 VStG)

- Fälligkeit der steuerbaren Leistung:
30 Tage nach Entstehung der VSt-Forderung (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG, Art. 21 Abs. 3 VStV)
- Wenn kein Fälligkeitstermin für den Ertrag bestimmt ist:
Beschlussstag der Dividende an GV lässt die VSt-Forderung entstehen; Bilanzstichtag bei geldwerter Leistung; bei faktischer Liquidation im Zeitpunkt der Versilberung der Aktiven.

Erfüllung der Steuerpflicht: Entrichtung oder Meldung (Art. 11, 19, 20 VStG)

Überwälzungspflicht der Steuer auf den Leistungsbegünstigten (Art. 14 VStG, sonst Aufrechnung der Steuer ins Hundert: effektiver Steuersatz: 53,8 %)

II. Verrechnungssteuer: Grundlagen (III)

Art. 15 B / *Steuerpflicht* / III. *Steuerentrichtung* / 4. *Mithaftung*
Mit dem Steuerpflichtigen haften solidarisch:

Abs. 1

- a. für die Steuer einer **aufgelösten juristischen Person**, einer Handelsgesellschaft ohne juristische Persönlichkeit oder einer kollektiven Kapitalanlage: die **mit der Liquidation betrauten Personen** bis zum **Betrag des Liquidationsergebnisses**;
- b. für die Steuer einer **juristischen Person** oder einer kollektiven Kapitalanlage, die ihren Sitz ins Ausland verlegt: die Organe und im Falle der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlage die Depotbank **bis zum Betrage des reinen Vermögens** der juristischen Person und der kollektiven Kapitalanlage.

Abs. 2

Die in Absatz 1 bezeichneten Personen haften **nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen**, die **während ihrer Geschäftsführung entstehen, geltend gemacht oder fällig** werden; ihre **Haftung entfällt**, soweit sie nachweisen, dass sie **alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung** getan haben.

Abs. 3

Der Mithaftende hat im Verfahren die gleichen Rechte und Pflichten wie der Steuerpflichtige.

III. Liquidation: Begriff (I)

Formelle Liquidation

- Eintritt eines Auflösungsereignisses
- Vorliegen eines gesetzlichen, statutarischen, beschlussmässigen oder richterlich verfügten Auflösungsgrundes
- Total- oder Teilliquidation

VSt: Liquidationsbegriff: nicht im engen zivilrechtlichen Sinn, sondern im wirtschaftlichen Sinn auszulegen.

-> kein formeller Auflösungsbeschluss oder der Wille der Organe zur zivilrechtlichen Auflösung notwendig, um Steuerfolgen entstehen zu lassen.

III. Liquidation: Begriff (II)

Faktische Liquidation

- Liquidation wesentlicher Betriebsmittel
 - Weiterführung der ordentlichen Geschäftstätigkeit unmöglich
 - Erlös wird verteilt anstatt wieder investiert
 - Faktische Zweckänderung: von Fortführungsabsicht zu Liquidation
 - Faktische Auflösung
 - Fehlender Beschluss der GV
 - Fehlender Löschantrag beim Handelsregister
 - Total- oder Teilliquidation z.B. Rückkauf eigener Aktien, Mantelhandel
- Abgrenzung zur gewöhnlichen geldwerten Leistung?

IV. Liquidationshaftung (I)

Garantenhaftung

- Geschäftsführende Personen sind verpflichtet, für die Erfüllung aller Steuerfolgen zu sorgen: Ergebnisverantwortung
- Kein Verschulden erforderlich
- Keine Kausalität erforderlich
- Keine Adäquanz erforderlich
- Beweis, dass alles Mögliche getan wurde, um Steuerforderungen zu erfüllen

IV. Liquidationshaftung (II)

Solidarische Haftung:

- Mehrere Schuldner für eine Schuld
- Ein Schuldner kann für die gesamte Schuld behaftet werden
- Prüfen: Regress via Zivilprozessweg

Höchstmass der Haftung:

- Liquidationsergebnis: **Gesamtvermögen** bei Beginn der Liquidation abzüglich Schulden und Liquidationskosten
- Berechnung: Grundlage ist die letzte, vor Beginn der Liquidationshandlung eingereichte Bilanz
- **Faktische Liquidation**: Unter Würdigung der gesamten Umstände nicht mehr als ordentliche Geschäftstätigkeit zu qualifizieren, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft → Drittvergleich

IV. Liquidationshaftung (III)

Zeitlicher Umfang:

- Beginn der Haftung als Liquidator: Eintritt des Auflösungsereignis (GV / Abdisposition der Vermögenswerte)
- Haftung gilt für **während der Geschäftsführung entstandene, geltend gemachte** oder **fällig** gewordene Steuern, Zinsen und Kosten
- Haftung für **während der Amtszeit neu** entstehende Steuern, Zinsen und Kosten
- Haftung endet mit Abberufung (es soll nur haften, wer über das Vermögen der Gesellschaft disponieren kann)
- Tod des Liquidators: Steuersukzession?

→ Die Liquidatoren haften somit für VSt-Forderungen, die vor ihrem Amtsantritt entstanden oder fällig geworden, aber noch nicht bezahlt worden sind!

IV. Liquidationshaftung: Umfang

- 35 % bzw. 53,8 % VSt auf Liquidationsergebnis
 - Aufrechnungen auf Liquidationsergebnis
- Verletzung von Melde- und Informationspflichten (Art. 22 und 33 VStV)
 - Busse für vorsätzliches oder fahrlässiges Vorenthalten der Steuerforderung: bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer

IV. Liquidationshaftung: Exkulpationsbeweis (I)

Exkulpationsbeweis des Liquidators (Art. 15 Abs. 2 VStG):

„Alles Zumutbare“:

- Verlangt ist mehr als die nach den Umständen gebotene Sorgfalt bei der zivilrechtlicher Geschäftsherrenhaftung oder Tierhalterhaftung (BGE 17.2.1978, ASA 47, 541, 554, VPB 70.61)

Befreiung:

- Aufgabenerfüllung nach bestem Wissen und Gewissen
- Alles getan zu haben, was für die Sicherstellung und Bezahlung der Steuerforderung vernünftigerweise verlangt werden kann (BGE 20.10.1989, ASA 59, 306, 316)

Bei fachkundigen Personen, wie Anwälten, Notare und Treuhänder oder Büchersachverständigen sind an den Exkulpationsbeweis besonders strenge Anforderungen zu stellen (BGE 19.12.1980, ASA 51, 435, 441)

IV. Liquidationshaftung: Exkulpationsbeweis (II)

Haftung wird bejaht, wenn Steueranspruch gegen den Willen oder ohne das Wissen des Liquidators begründet worden ist, durch Handlungen anderer Organe

Fazit:

- Haftungsausschluss nur für VSt, die vor oder während der Amtsdauer des Liquidators sichergestellt, bezahlt worden sind oder verjährt sind.
- Die Anforderungen an Haftungsausschluss sind so streng, dass sie bisher vom Bundesgericht nie als erfüllt beurteilt worden waren.

V. Beispiele (I)

Faktische Liquidation:

- Verkauf des einzigen Aktivums einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft
- Versilberung der Kapitalanlagen, d.h. in liquide Form bringen der Aktiva

Berechnung Liquidationsüberschuss:

Verkehrswert Aktivum

./. Schulden

= Liquidationsergebnis

./. Aktienkapital / KER

Liquidationsüberschuss: davon 35%

V. Beispiele (II)

Fall 1:

AG geniert über Jahre hinweg Gewinne. Sie ist unternehmerisch tätig. Ein erheblicher Teil des verbuchten Aufwandes wird durch die kt. Steuerbehörde als unangemessene Weiterleitung der erzielten Gewinne qualifiziert und aufgerechnet.

Die kt. Steuerbehörde meldet diese Aufrechnung an die ESTV. Was unternimmt die ESTV?

Antwort:

Die ESTV beurteilt dieses Verhalten, sofern keine anderen qualifizierenden Elemente vorliegen, nicht als Aushöhlung der Gesellschaft.

Die Besteuerung unter dem Titel faktische Liquidation ist ausgeschlossen. Jedoch erfolgt die Besteuerung unter dem Titel geldwerte Leistung / verdeckte Gewinnausschüttung.

V. Beispiele (III)

Fall 2:

AG reicht über Jahre hinweg keine Jahresrechnungen mehr ein. Schliesslich ergibt es sich, dass die Gesellschaft faktisch liquidiert ist (z.B. weil im Rahmen der Veranlagung im kt. Verfahren entsprechende Feststellungen gemacht und gemeldet werden). Was unternimmt die ESTV?

Antwort:

Die ESTV beurteilt dieses Verhalten wie folgt: Es darf nicht sein, dass die Gesellschaft von ihrem, die Mitwirkungspflichten verletzenden Verhalten profitiert.

Die ESTV verwendete in diesem Fall die letzte eingereichte Jahresrechnung als Liquidationseröffnungsbilanz und bezog auf dieser Grundlage für die unbelegt gebliebenen Folgejahre ermessensweise zusätzliche Elemente in die Berechnung des Liquidationsergebnisses.

VI. Steuerrechtliche Haftung: Stolpersteine

- Aufrechnungen auf das Liquidationsergebnis
- Unabsichtliche, aber rechtswirksame Liquidationshandlungen
- Offene Steuerschulden
- Zahlungsunfähige Mitschuldner

VII. Direkte Bundessteuer (I)

Art. 55 DBG:

„Endet die Steuerpflicht einer juristischen Person, so haften die mit ihrer Verwaltung und die mit ihrer Liquidation betrauten Personen solidarisch für die von ihr 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.

Die Haftung **entfällt**, wenn der Haftende **nachweist**, dass **er alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt** angewendet hat.“

Art. 15 Abs.2 VStG:

.....ihre **Haftung entfällt**, soweit sie nachweisen, dass sie **alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung** getan haben.

VII. Direkte Bundessteuer (II)

Art. 55 Abs. 1 DBG, BGE 2C_472/2015 vom 14.9.2016:

*„Die zum VSTG ergangene Rechtsprechung bezüglich Haftungsumfang bei **faktischer Liquidation** einer jur. Person ist grundsätzlich auch bei der Auslegung dieser Bestimmung zu berücksichtigen.... Hingegen dürfte der Entlastungsbeweis der mithaftenden Organe angesichts der offeneren Formulierung **weniger streng auszulegen sein, als jener des VStG**“ .*

Nachweis:

- Keine Unsorgfalt, welche...
- ... kausal für den Schaden des Gemeinwesens war

VIII: Mehrwertsteuer (I)

Art. 15 Mithaftung

1 Mit der steuerpflichtigen Person haften solidarisch:

e. bei Beendigung der Steuerpflicht einer aufgelösten juristischen Person, Handelsgesellschaft oder Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit: die **mit der Liquidation betrauten Personen** bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses;

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

2 Die in Absatz 1 Buchstaben e und f bezeichneten Personen haften nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen oder fällig werden; ihre **Haftung entfällt**, soweit sie **nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare** zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben.

3 Die Haftung nach Artikel 12 Absatz 3 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) bleibt vorbehalten.

VIII: Mehrwertsteuer (II)

Haftung der mit der Liquidation betrauten Person, z.B.:

- Verwaltungsrat
- Ordentlich mandatierte Liquidatoren
- Faktische Liquidatoren

VIII: Mehrwertsteuer (III)

Haftungsumfang:

- Sämtliche Steuer-, Zins- und Kostenforderungen der Mehrwertsteuer, die während der Geschäftsführung entstehen oder fällig werden
- Solidarische Haftung
- Verschuldensunabhängige Haftung
- Exkulpationsbeweis: Alles Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung

IX. Verwaltungsstrafrecht (I)

Rück- und Nachforderung für zu Unrecht nicht erhobene oder zu Unrecht zurückerstattete Abgaben; Art. 12 VStrR

Art. 12 VStrR (BG über das Verwaltungsstrafrecht)

Pflicht zur Nachentrichtung der VSt:

- Abgabeschuldner (Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR)
- „wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der Vergütungsempfänger“ (Art. 12 Abs. 2 VStrR)

IX. Verwaltungsstrafrecht (II)

Erweiterungen:

- Kreis der haftenden Personen:
 - Steuerpflichtig/Nachleistungspflichtig: **Schuldner** der steuerbaren Leistung (Art. 10 VStG, Art. 12 Abs. 1 & 2 VStG)
 - Nachleistungspflichtig: **Empfänger** der steuerpflichtigen Leistung (Art. 12 Abs. 1 & 2 VStrR)
- **Kein Verschulden nötig**: Erfüllung des objektiven Tatbestandes, z.B. Art. 61 lit. a VStG genügt (jede Nichterhebung einer an sich geschuldeten VSt: Verletzung des obj. Tatbestandes von Art. 61 VStG!)
- **Solidarische** Mithaftung für denjenigen, der **vorsätzlich** die Widerhandlung begangen hat oder an ihr teilgenommen hat (Strafurteil nötig, Art. 12 Abs. 3 VStrR)

IX. Verwaltungsstrafrecht (III)

Geltendmachung der Forderung (Anwendung von Art. 12 Abs. 2 VStrR)

- Grundsätzlich im Verwaltungsverfahren
- Möglich zusammen mit Strafbescheid (Art. 63 Abs. 2 VStrR)
- Aber: Rechtsmittelverfahren je getrennt, für materiellen Entscheid nach VwVG und Strafbescheid nach VStrR
- Ohne rechtskräftigen materiellen Entscheid: Keine Beendigung des Strafverfahrens:
 - wenn materieller Entscheid angefochten und geändert: neuer Strafbescheid (Art. 63 Abs. III VStrR); es müssen alle Rechtsmittel betr. Strafbescheid offen stehen
- Verjährung
 - materiell-rechtliche Forderung: 5 Jahre (Art. 17 VStG)
 - Strafverfolgung: 7 Jahre (Art. 11 VStrR)

IX. Verwaltungsstrafrecht (IV)

Geltendmachung der Forderung (Anwendung von Art. 12 Abs. 2 VStrR)

- Die Verjährung ruht während den Rechtsmittelverfahren über die Leistungs- / Rückleistungsfrist.
- Strafe für verjährte Forderung?
- Kein Strafverfahren für verjährte Forderung!
- Lösung: Leistungs- und Rückleistungspflicht verjähren nicht, solange die Strafverfolgung und die Strafvollstreckung nicht verjährt sind (Art. 12 Abs. 4 VStrR)
- **AUSWIRKUNG:**
Erweiterung der Verjährungsfrist von 5 auf 7 Jahre für materielle Forderungen (VSt und MWST) über den „Umweg“ über's VStrR
- **Folge:** Zeitliche Koordination von Verwaltungsverfahren und Verwaltungs-Strafverfahren

IX. Verwaltungsstrafrecht (V)

Beispiel

GwL 2009 – 2014, Kontrolle 2016

- Leistungen 2009 und 2010 verjährt nach VStG
- Feststellung, dass VSt objektiv geschuldet und entzogen
 - Art. 12 VStrR anwendbar
 - Verjährung gwL 2009: Ende 2016
 - Verjährung gwL 2010: Ende 2017
 - Geltendmachung VSt für 2009-2014 bis Ende 2016
- Strafverfolgung für gwL 2009: Verjährung Ende 2016
 - Strafverfügung nötig bis Ende 2016
 - Wenn materieller Entscheid angefochten: strafrechtliche Verjährung ruht (Art. 11 Abs. 3 VStrR)

X. Verminderung des Haftungsrisikos (I)

- Kenntnis aller Haftungstatbestände:
 - Bussen grösser als CHF 5'000 (Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit öffentlich-rechtlicher Verantwortlichkeit): z.B. Bewilligung RAB, Vermögensverwalter, Anwalt
 - Eintrag im Zentralstrafregister des Bundes: Eintrag kann zu Bewilligungsentzug führen
- Einhalten der gesetzlichen und statutarischen Pflichten
- Regelmässige Analyse und Identifikation der Risiken
- Sicherstellung ausreichender organisatorischer Massnahmen (Organisationsreglement, dokumentierte Zuordnung von Verantwortungen)
- Sofortiges Einschreiten und Ergreifen von Massnahmen bei Bekanntwerden von Sicherheitsrisiken (für Mitarbeiter, Kunden, Dritte)
- Keine Erstellung und Verbuchung nicht wahrheitsgetreuer Rechnungen oder Verträge (z.B. Rückdatierung: Urkundenfälschung)

X. Verminderung des Haftungsrisikos (II)

- Überwachung und Kontrolle der Geschäftsleitung in Bezug auf die delegierten Aufgaben
- Bankverbindungen: zwingend Kollektivzeichnungsrecht (auch bzw. vor allem für Online-Banking)
- Bei Anzeichen potentieller Liquidationshandlungen: Erfüllung aller steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Pflichten sicherstellen
- Bei Liquidation: Sicherstellen, dass jederzeit genügend Mittel vorhanden sind zur Erfüllung von Abgabeforderungen bzw. durch Aktionär zugesprochen werden können (→ kein EA-pflichtiger Zuschuss gemäss konstanter Praxis ESTV HA DVS)
- Worst case:
 - Bankkonti sperren
 - Sicherstellung der Steuerforderungen bei Steuerbehörden verlangen

XI. Zusammenfassung

- Art. 15 VStG: scharfe Garantenhaftung;
- Einbezug von VST-Forderungen, die vor dem Amtsantritt des Liquidators entstanden sind;
- massgeblicher Zeithorizont: über 5 Jahre hinaus (max. 7 Jahre)
- geeignete Massnahmen ab Amtsantritt
- Beachtung möglicher Warnsignale
 - Thesaurierung von Gewinnen unter gleichzeitiger Weiterleitung der Liquidität an Begünstigte;
 - Bürgschafts-, Patronatserklärungen z.G. Aktionär,
 - Gewährung von Darlehen und Kapitalisierung der Zinsen an Aktionär/Nahestehende
 - Ausländ. Aktionär, keine Revisionsstelle

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Steuerkanzlei Jau AG
Lutherstrasse 2
8004 Zürich

E-mail: kanzlei@jau-tax.ch
Phone: 044 240 03 55