Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5786/2012

Urteil vom 7. August 2013

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____, …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Verrechnungssteuer; Solidarhaftung.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG wurde mit Statutendatum vom […] 1995 und Handelsregistereintrag vom […] mit Sitz in […] gegründet. Der Zweck der Gesellschaft war […].

B.
Mit Verfügung vom […] hat das […] über das Vermögen der X._____ AG den Konkurs eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst. Gemäss Publikation im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) […] vom […] (Tagesregister) wurde die X._____ AG in X._____ AG in Liquidation umfirmiert.

C.
A._____ war vom […] bis zur Löschung der Gesellschaft im Handelsregister per […] als Mitglied des Verwaltungsrats mit Berechtigung zur Einzelunterschrift eingetragen.

D.
Am 29. und 30. März 2006 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der X._____ AG Buchprüfungen betreffend die Jahre 2001 bis 2005 durch. Dabei wurden gemäss den Jahresrechnungen 2002 bis 2005 vorwiegend an Ausländer fakturierte Beratungsdienstleistungen festgestellt sowie durch die X._____ AG getätigte Kommissionszahlungen an ausländische Gesellschaften, die sich nach Ansicht der ESTV geschäftsmässig nicht begründen liessen. Nach verschiedenen Korrespondenzen zwischen der Gesellschaft und der ESTV blieb die Frage nach der Begründetheit der genannten Aufwendungen ungeklärt. Die ESTV stellte daher gestützt auf die "Fifty-Fifty-Praxis" der Gesellschaft eine Verrechnungssteuer von Fr. […] auf geldwerten Leistungen von insgesamt Fr. […] während der Jahre 2002 bis 2005 in Rechnung. Die Verrechnungssteuerforderung für allfällige geldwerte Leistungen im Jahr 2001 war bereits verjährt. Da die Zahlung der Steuerforderung auch nach Mahnung ausblieb, leitete die ESTV am […] Mai 2008 Betreibung beim Betreibungsamt […] ein, wobei A._____ – als Verwaltungsrat der X._____ AG – am […] Mai 2008 für die Gesellschaft Rechtsvorschlag erhob.

E.
Die ESTV erliess in der Folge am 6. Juni 2008 den Entscheid Nr. […], in welchem sie ihre Verrechnungssteuerforderung von Fr. […] zuzüglich

Betreibungskosten und Zinsen bestätigte und den Rechtsvorschlag beseitigte. Nach entsprechender Einsprache der Gesellschaft und nachdem die ESTV mit Schreiben vom 9. November 2009 aufgrund einer – gemäss ESTV – unrichtigen Feststellung des Sachverhalts eine "reformatio in peius" in Aussicht gestellt hatte, die Gesellschaft jedoch an ihrer Einsprache festhielt, setzte die ESTV die Verrechnungssteuerschuld mit Einspracheentscheid vom 8. Februar 2010 neu auf Fr. […] zuzüglich Betreibungskosten und Verzugszins fest.

F.
Mit Schreiben vom 8. März 2010 reichte die X._____ AG Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein und stellte in der Folge ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege, welches jedoch mit Zwischenverfügung vom 20. April 2010 abgewiesen wurde. Das Bundesgericht trat mit Urteil vom 8. Juni 2010 auf eine gegen diese Zwischenverfügung erhobene Beschwerde nicht ein. In der Folge setzte das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 17. Juni 2010 eine neue Frist zur Bezahlung des Kostenvorschusses an und trat schliesslich, da dieser nicht bezahlt wurde, mit Urteil vom 19. Juli 2010 auf die Beschwerde der X._____ AG nicht ein. Dieses Urteil blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft. Die Verrechnungssteuerforderung wurde in der Folge jedoch nicht beglichen. Ende […] 2010 wurde schliesslich über das Vermögen der X._____ AG Konkurs eröffnet (vgl. Bst. B).

G.
Mit Schreiben vom 16. Dezember 2010 an A._____ stellte die ESTV fest, dass die Gesellschaft infolge Konkurs nicht mehr in der Lage sei, der ESTV den offenen Betrag zu überweisen und forderte A._____ auf, die geschuldete Verrechnungssteuerschuld in der Höhe von Fr. […] gestützt auf Art. 15 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) in seiner Eigenschaft als Organ der Gesellschaft innert 30 Tagen zu begleichen.

H.
Mit Schreiben vom 15. Januar 2011 antwortete A._____ der ESTV, dass er zu jeder Zeit und in jeder Beziehung seiner Verantwortung als Verwaltungsrat der Gesellschaft nachgekommen sei. Er sehe keinerlei Ansatzpunkte, wie die Erfüllung der Steuerforderung hätte erfolgen können, zumal die Gesellschaft zu keinem Zeitpunkt die dafür notwendigen Mittel erwirtschaftet habe. Die ESTV erliess daraufhin am 30. September 2011 den Entscheid Nr. […]. Darin wurde A._____ – als solidarisch haf-

tender Liquidator – zur Bezahlung der Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. […] zuzüglich Verzugszins von Fr. […] seit der Fälligkeit der Verrechnungssteuer bis zum 31. Dezember 2009 sowie Verzugszins von 5% ab dem 1. Januar 2010 bis zum Tage der Entrichtung verpflichtet. Gegen diesen Entscheid erhob A._____ am 2. November 2011 fristgerecht Einsprache bei der ESTV hauptsächlich mit der Begründung, dass es an einer geldwerten Leistung sowie an einem Aktivenüberschuss zum Liquidationszeitpunkt gefehlt habe.

I.

Die ESTV hiess diese Einsprache mit Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2012 teilweise gut und reduzierte die Forderung gegenüber A._____ auf Fr. 172'212.50. Sie führt dazu unter anderem aus, dass die Vorbringen von A._____ betreffend das Vorliegen von geldwerten Leistungen aufgrund des rechtskräftigen Entscheids des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. Januar 2010 nicht mehr überprüft werden könnten. A._____ als einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat und damit Organ der Gesellschaft habe im früheren Verfahren ausreichend Gelegenheit gehabt, seinen Standpunkt einzubringen. Dies habe er nicht getan. Der Liquidator hafte bis zur Höhe des Liquidationsergebnisses, welches sich bei der faktischen Liquidation nach dem Stand bei Eintritt des Auflösungsgrundes bemesse. Massgebend sei vorliegend der letzte ordentliche Abschluss der Gesellschaft per 31. Dezember 2005, welcher einen Überschuss von Fr. 172'212.50 aufweise.

J.

Mit Eingabe vom 6. November 2012 erhob A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt die Gutheissung der Beschwerde sowie die Feststellung, dass er weder Verrechnungssteuer noch Verzugszinsen aufgrund seiner Tätigkeit bei der X._____ AG, mit ehemaligem Sitz in […], schulde; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Er wiederholt dabei erneut, dass keine geldwerten Leistungen vorgelegen hätten. Aufgrund der Rechtsweggarantie habe er trotz des früheren Entscheids einen Anspruch auf justizielle Überprüfung. Bezüglich der Höhe seiner Haftung führte er zudem aus, dass die Vorinstanz den Aktivenüberschuss falsch berechnet habe, da sich gewisse Aktiven im Nachhinein als wertlos erwiesen hätten. Dafür müsse der Liquidator nicht einstehen.

K.

Mit Vernehmlassung vom 20. Dezember 2012 beantragt die Vorinstanz

unter Kostenfolge die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde. Sie bringt dazu vor, dass der Entscheid betreffend die geldwerten Leistungen in Rechtskraft erwachsen sei und der Beschwerdeführer daher im vorliegenden Verfahren keine Möglichkeit habe, diesen nochmals überprüfen zu lassen. Für die Berechnung des Liquidationsergebnisses sei der Bestand der Aktiven bei Beginn der faktischen Auflösung massgebend. Die nachträglichen Bewertungskorrekturen seien demnach unerheblich.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Als Adressat des Einspracheentscheids vom 5. Oktober 2012 ist der Beschwerdeführer zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.2 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

1.3 Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlich-rechtlicher Rechte und Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nach Art. 25 Abs. 2 VwVG zu entsprechen, wenn die gesuchstellende Person ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung. Eine Feststellungsverfügung ist nur zu treffen, wenn keine rechtsgestaltende Verfügung möglich ist ([statt vieler] BGE 137 II 199 E. 6.5, BGE 126 II 300 E. 2c; BVGE 2010/12 E. 2.3, BVGE 2007/24 E. 1.3).

Der Beschwerdeführer beantragt u.a., es sei festzustellen, dass er weder Verrechnungssteuer noch Verzugszinsen aufgrund seiner Tätigkeit bei der X._____ AG schulde. Angesichts der Tatsache, dass die Vorinstanz einen Einspracheentscheid erlassen hat, der den Beschwerdeführer zur Bezahlung von Verrechnungssteuern verpflichtet, ist vor Bundesverwaltungsgericht die Aufhebung dieses Entscheids zu beantragen. Es kann somit bereits anhand eines Leistungsbegehrens entschieden werden, ob die streitige Steuerforderung zu Recht besteht. Ein darüber hinausgehendes Feststellungsinteresse besteht nicht, weshalb auf diesen Antrag des Beschwerdeführers nicht einzutreten ist (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7094/2008 vom 7. Juli 2010 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen).

Der Beschwerdeführer verlangt jedoch in seinem Rechtsbegehren – neben dem Feststellungsbegehren – nicht explizit die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, sondern lediglich, die Beschwerde sei gutzuheissen. Auch die Überschrift der Beschwerdeschrift spricht einzig von einer "*Beschwerde gegen den Einspracheentscheid*". Unter Einbezug der gesamten Rechtsschrift, kann jedoch der Inhalt des Rechtsbegehrens ausreichend ermittelt werden, nämlich, dass der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben sei, womit auf die Beschwerde einzutreten ist.

1.4 Nach Art. 29a der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) – in Kraft seit 1. Januar 2007 – hat jedermann bei Rechtsstreitigkeiten Anspruch auf Beurteilung durch eine richterliche Behörde. Bund und Kantone können durch Gesetz die richterliche Beurteilung in Ausnahmefällen ausschliessen.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülten und Schuldbuchguthaben sowie Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine, der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einem Anlagefonds oder an einem Vermögen ähnlicher Art sowie der Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen (Art. 4 Abs. 1 VStG).

2.2 Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten nicht zum Zweck erhoben, den Bürger mit ihr zu belasten, sondern ist in erster Linie als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Kapitalvermögen und seinem Ertrag durch die der schweizerischen Steuerhoheit unterworfenen Steuerpflichtigen einzudämmen (sog. Sicherungszweck; vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 955). Demgegenüber hat die Verrechnungssteuer direkten Fiskalzweck für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge, soweit dieser nicht abkommensrechtlich geschützt ist, und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen diesem die Erfüllung der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung aberkannt wird. In beiden Fällen verfällt die Verrechnungssteuer definitiv mit deren Erhebung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4794/2012 vom 13. März 2013 E. 2.2; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel 2012 [hiernach: Kommentar VStG], Vorbemerkungen N. 71).

2.3 Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG).

2.4

2.4.1 Nach Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG haften die mit der Liquidation betrauten Personen für die Steuer einer aufgelösten juristischen Person solidarisch mit dieser bis zum Betrage des Liquidationsergebnisses. Diese 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 (Art. 15 Abs. 2 VStG). Dabei gilt auch eine faktische Liquidation einer Gesellschaft als Auflösung im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG ([statt vieler] Urteile des Bundesgerichts 2_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 7.2, 2C_812/2010 vom 23. März 2011 E. 6.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 4.1 mit Hinweisen).

2.4.2 Zu den Personen, die mit der Liquidation betraut sind, gehören vorab die gesetzlichen oder statutarisch bestellten Organe, welche – mangels eines Generalversammlungsbeschlusses über die Auflösung – die bloss faktische Liquidation durchführen (BGE 115 Ib 274 E. 14c mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_499/2011 9. Juli 2012 E. 7.2). Der Verwaltungsrat einer Gesellschaft ist Organ derselben und gilt damit im Falle einer faktischen Liquidation ohne Weiteres als solidarisch haftender Liquidator im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG ([statt vieler] Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-3624/2012 vom 7. Mai 2013 E. 5.1).

2.5

2.5.1 Eine faktische Liquidation liegt vor, wenn die Gesellschaftsaktiven veräussert oder verwertet werden und der Erlös nicht reinvestiert, sondern an die Anteilsinhaber verteilt wird (BGE 115 Ib 274 E. 10a). Dabei ist nicht erforderlich, dass der Gesellschaft sämtliche Aktiven entzogen werden; es genügt, wenn die Gesellschaft ihrer wirtschaftlichen Substanz entleert wird (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2784/2010 vom 9. September 2010 E. 4.2.2, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2 bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 dort insb. E. 3.1).

2.5.2 Als Beginn der faktischen Liquidation ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung der Zeitpunkt anzunehmen, in dem in Würdigung der gesamten Umstände eine Vermögensdisposition nicht mehr als geschäftliche Transaktion, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft be-

zeichnet werden muss (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-567/2011 vom 29. Dezember 2011 E. 2.4.2, A-2784/2010 vom 9. September 2010 E. 4.2.2, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 17. April 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.113 E. 2c [«il y a liquidation de fait quand un acte de disposition ne constitue pas une transaction commerciale ordinaire, mais vide la société»]).

Zur Berechnung des mutmasslichen Liquidationsergebnisses wird auf die letzte, vor Beginn der Liquidationshandlungen eingereichte Bilanz abgestellt (Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2). Es handelt sich dabei nämlich um die letzte Bilanz, die noch nicht durch Liquidationshandlungen verfärbt worden ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-567/2011 vom 29. Dezember 2011 E. 2.4.2, A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 5.2 mit Hinweisen). Zudem liegt bei einer faktischen Liquidation mangels ordnungsgemäss eingeleiteten und abgewickelten Liquidationsverfahrens zumindest in der Regel keine korrekt erstellte "Liquidationsbilanz" vor. Der Steuerbehörde bleibt daher zur Berechnung des Liquidationsergebnisses gar nichts anderes übrig, als auf die letzte eingereichte Bilanz vor Beginn der Liquidationshandlungen abzustellen (Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.2 mit Hinweisen).

2.6 Die Mithaftung für Steuern, Zinsen und Kosten ist in zweifacher Hinsicht betragsmässig begrenzt: nämlich bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses einerseits (Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG; E. 2.6.1 hienach) und bis zum Betrag der Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während der Geschäftsführung der Liquidatoren entstehen, geltend gemacht oder fällig werden andererseits (Art. 15 Abs. 2 VStG; E. 2.6.2 hienach).

2.6.1 Die Haftung des Liquidators ist begrenzt auf das Liquidationsergebnis, das heisst auf das Vermögen, welches der Gesellschaft nach Tilgung der Schulden und der Liquidationskosten verbleibt und worüber die Liquidatoren die Herrschaft ausüben. Die Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft ist zwar nicht als Ertrag steuerbar; der entsprechende Betrag bildet aber Bestandteil des die Haftungssumme begrenzenden Liquidationsergebnisses (W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N. 7 zu Art. 15 VStG). Zur Berechnung des Liquidationsergebnisses sind die

Aktiven zum Verkehrswert einzusetzen (Urteil des Bundesgerichts vom 17. Februar 1978, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 47 S. 541 ff. E. 9; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 5.1, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1594/2006 vom 4. Oktober 2010 E. 6.1 auch zum Folgenden, A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 6.1).

2.6.2 Die Haftung bezieht sich nur auf Forderungen, die während der Geschäftsführung der in Art. 15 Abs. 1 VStG genannten Personen entstehen, geltend gemacht oder fällig werden. Es soll nicht jemand belangt werden können, der nicht in der Lage war, über das Vermögen der in Auflösung begriffenen Person rechtlich oder tatsächlich zu verfügen, die Geschäfte dieser Person zu führen. Wird der Liquidator abberufen, so haftet er bloss für die Forderungen, welche vor seiner Abberufung entstanden, geltend gemacht oder fällig geworden sind. Es genügt, dass einer der drei Tatbestände erfüllt ist; die Aufzählung ist jedoch abschliessend (PFUND, a.a.O., N 18 zu Art. 15 VStG). Der Liquidator kann grundsätzlich auch für Verrechnungssteuerforderungen, welche vor seiner Mandatsübernahme bereits entstanden waren, aber erst während seiner Geschäftsführung geltend gemacht werden, belangt werden. Es genügt nämlich, dass die Verrechnungssteuerforderungen während der Amtszeit des Liquidators fällig werden oder – falls sie schon früher fällig wurden – von den Steuerbehörden geltend gemacht werden (Urteile des Bundesgerichts 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 7.3, 2C_868/2010 vom 19. April 2011 E. 3.2). Wird über den Steuerpflichtigen der Konkurs eröffnet, wird die Verrechnungssteuerforderung sofort fällig (Art. 16 Abs. 1 VStG). Ein kausaler Zusammenhang zwischen den Handlungen des Liquidators und der Entstehung des Steueranspruchs ist nicht erforderlich. Auf das Wissen des Liquidators bei seinem Amtsantritt kommt es dabei nicht an. Der Liquidator haftet somit selbst wenn der Steueranspruch ohne sein Wissen oder gegen seinen Willen durch Handlungen anderer Organe begründet worden ist. Mit seinem Amtsantritt muss der Liquidator alles ihm Zumutbare zur Sicherstellung des Steueranspruchs vorkehren, um sich gegebenenfalls exkulpieren zu können (vgl. dazu sogleich E. 2.6.3 hiernach; vgl. auch THOMAS MEISTER, in: Kommentar VStG, N. 21 zu Art. 15 VStG; PETER BÖCKLI, Haftung des Verwaltungsrates für Steuern, in: Steuerrevue 40 [1985], S. 519 ff., S. 525-527).

2.6.3 Ein nach Art. 15 VStG Mithaftender kann grundsätzlich nicht nur den Bestand seiner Mithaftung, sondern auch den Steuerbetrag, welchen

er an Stelle der Gesellschaft bezahlen soll, anfechten. Dies gilt in der Regel jedoch nur dann, wenn die Forderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt worden ist. In einem solchen Fall kann der Mithaftende selbständig oder an Stelle des Steuerpflichtigen in das Verfahren eintreten und beispielsweise auch ein Rechtsmittel einlegen (PFUND, a.a.O., N. 21 f. zu Art. 15 VStG). Ist die Steuerforderung hingegen rechtskräftig festgesetzt und hatte der Mithaftende bereits als Organ des Steuersubjekts Gelegenheit, den Bestand dieser Steuerforderung anzufechten, kann er die inzwischen in Rechtskraft erwachsene Steuerforderung nicht nochmals beurteilen lassen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3624/2012 vom 7. Mai 2013 E. 5.2, A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 5.2; MEISTER, in: Kommentar VStG N. 40 f. zu Art. 15 VStG mit Hinweisen). Die Mithaftung entfällt jedoch, wenn der ins Recht gefassten Person der Nachweis gelingt, dass sie alles ihr Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan hat (Art. 15 Abs. 2 VStG). Gemäss Rechtsprechung und Lehre sind an den Exkulpationsbeweis jedoch strenge Anforderungen zu stellen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_108/2013 vom 19. Juli 2013 E. 9, vom 17. Februar 1978, publiziert in ASA 47 S. 541 E. 11 und vom 19. Dezember 1980, publiziert in ASA 50 S. 435 ff. E. 2b/bb; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 6.2 mit Hinweisen und A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 5.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010; MEISTER, in: Kommentar VStG, N. 26 zu Art. 15 VStG).

3.

Im vorliegenden Fall ist die solidarische Mithaftung des Beschwerdeführers für Verrechnungssteuerschulden der X._____ AG zu beurteilen. Zu klären ist auf Grund des eingangs Gesagten:

- der Bestand und die Höhe der Verrechnungssteuerschuld der aufgelösten X._____ AG (E. 4.1);

- die Frage, ob die ins Recht gefasste Person – der Beschwerdeführer – tatsächlich mit der Liquidation betraut war (E. 4.2);

- die Höhe des Liquidationsergebnisses und für diese Zwecke der Zeitpunkt des Beginns der (faktischen) Liquidation (E. 4.3 f.);

- das Vorliegen von Exkulpationsgründen (E. 5).

4.

4.1 Betreffend die Frage nach dem Bestand und der Höhe der vorliegend relevanten Verrechnungssteuerschuld der X._____ AG hat die ESTV mit Einspracheentscheid vom 8. Februar 2010 entschieden, dass die Gesellschaft Verrechnungssteuern in der Höhe von Fr. […] zuzüglich Betreibungskosten und Verzugszinsen schulde. Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen, da das Bundesverwaltungsgericht aufgrund des nicht bezahlten Kostenvorschusses auf die Beschwerde nicht eingetreten ist und kein weiteres Rechtsmittel dagegen ergriffen wurde (vgl. oben Bst. F).

Der Beschwerdeführer bestreitet jedoch, dass der erwähnte Entscheid auch ihm gegenüber die Wirkung einer res iudicata entfalten kann, denn in jenem Verfahren sei nicht er Partei gewesen, sondern die X._____ AG. Der Beschwerdeführer war jedoch einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat der steuerpflichtigen Gesellschaft. Es ergibt sich zudem aus den Akten, dass die in jenem Verfahren eingereichten Dokumente jeweils von ihm unterzeichnet waren. Er konnte somit das Verfahren jederzeit überblicken, steuern und Einwände vorbringen. Insofern hatte er bereits als Organ des Steuersubjekts Gelegenheit, den Bestand der Steuerforderung anzufechten (E. 2.6.3). Es muss dem Beschwerdeführer als geschäftserfahrener Person auch bewusst gewesen sein, dass Verwaltungsräte unter Umständen für Steuerschulden der Gesellschaft haften. Hätte er es für notwendig erachtet, wäre es an ihm gewesen, im damaligen Verfahren betreffend die Festsetzung der geschuldeten Steuer rechtzeitig die notwendigen Verfahrensschritte im Namen der Gesellschaft oder gar in seinem eigenen zu unternehmen. Dies hat er jedoch nicht getan, und so ist der Entscheid der ESTV betreffend die Steuerforderung in Rechtskraft erwachsen. Der Umstand, dass damals – trotz der Möglichkeit dazu – nicht der ganze Instanzenzug ausgenützt wurde, kann nun aber nicht zur Folge haben, dass der Beschwerdeführer den nunmehr rechtskräftigen Entscheid betreffend die Steuerforderung gegen die Gesellschaft nochmals gerichtlich beurteilen lassen kann.

Überdies ist zu beachten, dass die Verweigerung der unentgeltlichen Prozessführung nicht als Grund dafür angeführt werden kann, es sei damals unmöglich gewesen, eine gerichtliche Beurteilung der Steuerforderung zu erwirken. Entscheidend ist nach gefestigter Rechtsprechung vorliegend, dass betreffend die Steuerforderung ein rechtskräftiger Entscheid vorliegt, dass der Beschwerdeführer über das damalige Verfahren informiert war und dass er darauf hätte Einfluss nehmen können (E. 2.6.3).

Nicht entscheidend ist demgegenüber, dass es sich bei jenem Urteil nicht um ein letztinstanzliches Urteil handelt. Auf die Frage nach dem Bestand und der Höhe der Verrechnungssteuerforderung der X._____ AG ist damit nicht zurückzukommen. Aufgrund des Ausgeführten kann von vornherein schon deswegen auch nicht von einer Verletzung der Rechtsweggarantie im Sinne von Art. 29a BV gesprochen werden (E. 1.4), da die Möglichkeit einer gerichtlichen Beurteilung bestanden hatte.

4.2 Gemäss Eintrag im Handelsregister war der Beschwerdeführer seit der Gründung im Jahr […] bis zur Löschung im Jahr […] einziges Mitglied des Verwaltungsrates der X._____ AG und konnte mit Einzelunterschrift für diese zeichnen. Dass er auch tatsächlich die Geschäfte der Gesellschaft führte, belegen die zahlreichen sich in den Akten befindenden, vom Beschwerdeführer unterzeichneten Dokumente. Es steht somit fest, dass der Beschwerdeführer, sofern – was noch zu prüfen sein wird – eine faktische Liquidation getätigt wurde, als (formelles) Organ der Gesellschaft die Verantwortung hierfür trägt. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass ab […] neben ihm noch eine weitere Person im Handelsregister eingetragen war. Diese hatte die Funktion eines einzelzeichnungsberechtigten Direktors.

4.3

4.3.1 Im vorliegenden Fall wurde über die Gesellschaft am […] 2010 der Konkurs eröffnet und das Konkursverfahren am […] 2010 mangels Aktiven eingestellt. Es stellt sich jedoch die Frage, ob und gegebenenfalls wann bereits in den Vorjahren eine faktische Liquidation begonnen hatte. Die Vorinstanz schliesst aus der Würdigung der gesamten Umstände und insbesondere aus einer Analyse der Jahresrechnungen der Gesellschaft, dass die faktische Liquidation im Laufe des Jahres 2006 begonnen habe, womit der letzte ordentliche Jahresabschluss – per 31. Dezember 2005 – massgebend sei. Der Beschwerdeführer bestreitet dies nicht und führt dazu sogar aus, "von einem willentlichen Entschluss zur Liquidation kann daher frühestens im Jahr 2006 die Rede sein" ([…]).

Tatsächlich und entsprechend den übereinstimmenden Vorbringen der Parteien ergibt sich aus den Akten, dass bis und mit dem Geschäftsjahr 2005 – entsprechend dem statutarischen Zweck der Gesellschaft – noch substanzielle, danach im Jahr 2006 nur noch in ganz geringem Umfang und ab 2007 gar keine Einkünfte aus Beratungsdienstleistungen erzielt wurden. Zudem wurde ab dem Jahr 2006 kein Personalaufwand mehr verbucht. Wie die Vorinstanz richtig ausführt, drängt sich somit der

Schluss auf, dass es sich bei diesen Einbrüchen nicht nur um konjunkturell bedingte Veränderungen handelte, sondern, dass der Wille zur Geschäftstätigkeit im Laufe des Jahres 2006 aufgegeben wurde.

4.3.2 Somit ist festzuhalten, dass die faktische Liquidation der X._____ AG im Jahr 2006 eingesetzt hat. Konsequenterweise hat die ESTV – aufgrund des Fehlens einer ordentlichen Liquidationsbilanz – zur Berechnung des mutmasslichen Liquidationsergebnisses auf die letzte vor Beginn der faktischen Liquidation erstellte Bilanz, also jene per 31. Dezember 2005, abgestellt und das darin ausgewiesene Fremdkapital (Fr. 151'980.84) vom Total der Aktiven (Fr. 324'193.33.--) subtrahiert, was zu einem mutmasslichen Liquidationserlös von Fr. 172'212.49 geführt hat. Die solidarische Mithaftung des Beschwerdeführers ist deshalb auf diesen Betrag begrenzt (E. 2.6.1) und wurde bereits im Einspracheentscheid zu Recht entsprechend reduziert (vgl. oben Bst. I).

4.4

4.4.1 In zeitlicher Hinsicht bestreitet der Beschwerdeführer – wie erwähnt – den Beginn der faktischen Liquidation sowie das Abstellen auf die Bilanz per 31. Dezember 2005 nicht. Seine Vorbringen beziehen sich im Wesentlichen jedoch auf die von der ESTV zur Berechnung des Liquidationsergebnisses verwendeten Werte. Er führt aus, dass sich der Aktivenüberschuss in der Bilanz vom 31. Dezember 2005 in den nachfolgenden Jahren aufgrund zwingend vorzunehmender Bewertungskorrekturen reduziert habe. Zu diesem Ergebnis sei auch das Konkursamt […] gekommen, welches am […] 2010 den Konkurs mangels Aktiven eingestellt habe. Dies bedeute, dass die aufgeführten Aktiven keinerlei Wert mehr gehabt hätten.

Vorab ist festzuhalten, dass zur Berechnung des Liquidationsüberschusses der Stand bei Eintritt des Auflösungsgrundes bzw. bei Beginn der Liquidation massgeblich ist. Die ESTV durfte hierzu ohne Weiteres auf die vom Beschwerdeführer eingereichte Bilanz und die dort aufgeführten Werte abstellen (E. 2.5.2). Es hätte nämlich, wie die ESTV richtigerweise ausführt, dem Beschwerdeführer – als Verwaltungsrat der Gesellschaft – offengestanden, auf den Aktiven – wäre deren fehlende Werthaltigkeit tatsächlich bereits per 31. Dezember 2005 offenkundig gewesen – entsprechende Abschreibungen vorzunehmen und so diese Bilanzposten der Gesellschaft per Bilanzstichtag anders zu bewerten. Dies hat er jedoch nicht getan, womit vorliegend auf die Werte in der Bilanz per 31. Dezember 2005 abzustellen ist. Aus dem Umstand, dass die Aktiven zu einem

späteren Zeitpunkt und insbesondere bei Einstellung des Konkursverfahrens knapp fünf Jahre später – im […] 2010 – keinen Wert mehr hatten, kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten, weshalb ohne Weiteres auf die Einholung des in der Beschwerde angebotenen Amtsberichts des Konkursamtes […] verzichtet werden kann. Einzig relevant ist der Wert im Zeitpunkt des Beginns der faktischen Liquidation. Der Beschwerdeführer dringt somit mit seinen Vorbringen betreffend den Wert der Aktiven nicht durch.

5.

Zu prüfen bleibt, ob der Beschwerdeführer als faktischer Liquidator der X._____ AG alles ihm Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan hat, ob ihm also der Exkulpationsbeweis gelingt (vgl. E. 2.6.3 hievor). Aus den Akten ergibt sich, dass der Beschwerdeführer neben seinem Mandat als Verwaltungsrat (hauptsächlich) als Unternehmens- und Finanzberater ([…]) tätig war. Er muss somit mit den Regeln der Buchführung vertraut gewesen sein. Als langjähriger und einziger Verwaltungsrat der X._____ AG war er zudem über die gegen die Gesellschaft gerichteten Verrechnungssteuerforderungen jederzeit im Bilde und hatte es als Alleinzeichnungsberechtigter somit in der Hand, diese begleichen zu lassen. Im Übrigen macht der Beschwerdeführer selber in seiner Beschwerde keine Exkulpationsgründe geltend.

6.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz sowohl den Beginn der Liquidationshandlungen wie auch den Umfang des Liquidationsergebnisses korrekt ermittelt hat. Der Beschwerdeführer haftet für diese Forderung aufgrund von Art. 15 VStG.

7.

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 6'000.-- sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Es wir keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Der Gerichtsschreiber:
Salome Zimmermann	Stefano Bernasconi

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: