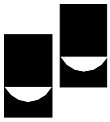
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-2725/2008
{T 0/2}

Urteil vom 17. September 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Markus Metz,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

VST; Solidarhaftung.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG («Gesellschaft») tätigt laut Eintrag im Handelsregister Finanz- und Treuhandgeschäfte und entsprechende Beratung; sie kann sich an in- und ausländischen Unternehmen beteiligen und Liegenschaften erwerben, verwalten oder verkaufen. Ihr Aktienkapital beträgt Fr. 100'000.--, ist in Namenaktien zu Fr. 1'000.-- eingeteilt und vollständig liberiert. Als einziges Mitglied des Verwaltungsrates zeichnete von 1994 bis zu seinem Ausscheiden im Jahr 2006 A._____.

B.
Im Jahr 1992 erbrachte die X._____ AG geschäftsmässig nicht begründete Zahlungen im Betrag von Fr. 578'000.-- an eine ausländische Gesellschaft. Zudem kaufte sie für den Betrag von Fr. 130'000.-- Aktien, die effektiv wertlos waren. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) qualifizierte die Vorgänge als Erbringen geldwerter Leistungen in Form verdeckter Gewinnausschüttungen an nahe stehende Personen. Entsprechend machte sie gegenüber der X._____ AG eine Verrechnungssteuerforderung von Fr. 247'800.-- (= [35% x Fr. 578'000.--] + [35% x Fr. 130'000.--]) geltend. Einen Teil der Forderung anerkannte die X._____ AG in der Folge als geschuldet; den anderen Teil bestritt sie. Doch bestätigte das Bundesgericht mit Urteil 2A.457/2002 vom 19. März 2003 letztinstanzlich auch diesen Teil als geschuldet.

Das daraufhin von der ESTV gegen die Gesellschaft angestrebte Betreibungsverfahren endete mit der Ausstellung eines Verlustscheines über den Betrag von Fr. 342'351.45; das pfändbare Vermögen der Gesellschaft hatte per 17. März 2005 noch Fr. 30.-- betragen. Der Betrag von Fr. 342'351.45 setzte sich im Wesentlichen zusammen aus der Verrechnungssteuerforderung von Fr. 247'800.--, Fr. 94'062.15 an Zinsen sowie Rechtsöffnungs- und Verlustscheinkosten.

C.
Am 13. Dezember 2005 teilte die ESTV dem A._____ – der einziger Verwaltungsrat der X._____ AG war – mit, dass sämtliche Inkassobemühungen gegen die Gesellschaft ins Leere gelaufen seien. Die Ursache liege darin, dass die Gesellschaft ihre Tätigkeiten eingestellt habe und sämtliche Vermögenswerte abgezogen worden seien. Hierfür erachtete die ESTV A._____ als persönlich verantwortlich. Nach weiteren Korrespondenzen verfügte die ESTV mit Entscheid vom

25. April 2007, dass A._____ der Eidgenossenschaft den Betrag von Fr. 461'605.65 schulde, wobei sich die Forderung im Wesentlichen aus dem in der Betreibung gegen die X._____ AG ungedeckt gebliebenen Betrag von Fr. 342'351.45 zusammensetzte.

D.
Auf Einsprache hin bestätigte die ESTV mit Einspracheentscheid vom 19. März 2008 ihre gegen A._____ geltend gemachte Verrechnungssteuerforderung, reduzierte sie jedoch auf Fr. 101'357.--. In diesem Umfang beseitigte die ESTV auch den in der Betreibung Nr._____ des Betreibungsamtes G._____ erhobenen Rechtsvorschlag. Sie qualifizierte das Vorgehen bei der X._____ AG als faktische Liquidation; als faktischer Liquidator habe A._____, das einzige Mitglied des Verwaltungsrates, gehandelt. Ein Liquidator hafte bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses. Weil ein solches im Falle einer faktischen Liquidation regelmässig nicht vorliege, sei zur Berechnung eines mutmasslichen Liquidationsergebnisses auf die letzte Bilanz vor Beginn der Liquidationshandlungen abzustellen. Da die ESTV den Beginn der Liquidationshandlungen im Verlauf des Jahres 2002 erblickte, stellte sie auf die Bilanz per 31. Dezember 2001 ab. Darin waren Aktiven von total Fr. 944'903.-- sowie Fremdkapital von Fr. 843'546.-- ausgewiesen, was ein mutmassliches Liquidationsergebnis von Fr. 101'357.-- ergab.

E.
Gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 19. März 2008 erhob A._____ (ab hier auch «Beschwerdeführer») mit Eingabe vom 26. April 2008 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheides und die Rückweisung der Sache zur Neubeurteilung, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Der Beschwerdeführer bestreitet den Beginn einer faktischen Liquidation im Jahr 2002 und hält fest, dass selbst im Fall, da die faktische Liquidation tatsächlich im Jahr 2002 begonnen hätte, sich das Liquidationsergebnis nicht auf Fr. 101'357.-- beliefe.

F.
Die ESTV hat mit Vernehmlassung vom 9. Juli 2008 zur Beschwerde Stellung genommen. Sie beantragt deren kostenfällige Abweisung.

G.
Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV. Damit richtet sich die vorliegende Beschwerde gegen eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (vgl. Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]).

1.2 Enthält die Vernehmlassung der Vorinstanz mit Bezug auf die angefochtene Verfügung neue, erhebliche Vorbringen tatsächlicher oder rechtlicher Art, so ist der beschwerdeführenden Partei Gelegenheit zu geben, im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels dazu Stellung zu nehmen (vgl. Art. 57 Abs. 2 VwVG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1380/2006 und A-1381/2006 vom 27. September 2007 E. 3.1 mit Hinweisen; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.47).

Der Beschwerdeführer hat bereits in seiner Eingabe vom 26. April 2008 beim Bundesverwaltungsgericht einen zweiten Schriftenwechsel beantragt. Der Antrag wurde somit in einem Zeitpunkt gestellt, in dem die Vorinstanz noch nicht zur Vernehmlassung eingeladen worden war und der Beschwerdeführer – logischerweise – noch unmöglich Kenntnis vom Inhalt derselben haben konnte. Die von der Vorinstanz mit der Vernehmlassung vom 9. Juli 2008 vorgebrachten Argumente aber gingen nicht über das hinaus, was bereits dem Einspracheentscheid der ESTV vom 19. März 2008 zugrunde gelegen hatte. Entsprechend erübrigte sich das förmliche Einladen des Beschwerdeführers zu einem zweiten Schriftenwechsel. Ohnehin hat der Beschwerdeführer am 14. Juli 2008 – und damit umgehend nach Eintreffen beim Bundesverwaltungsgericht – ein Exemplar der Vernehmlassung der Vorinstanz zugestellt erhalten, so dass er, hätte tatsächlich Bedarf an weiteren Ausführungen bestanden, sich an das Gericht hätte wenden können.

2.

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21]). Die

Verrechnungssteuer wird nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG) und stellt in aller Regel nur für inländische Defraudanten eine endgültige Belastung dar. Weiter belastet sie Ausländer endgültig. Hierbei ist sie einerseits Entgelt für die Vorteile, welche die Schweiz den ausländischen Kapitalanlagen durch ihre stabilen politischen und wirtschaftlichen Verhältnisse bietet, andererseits aber auch ein wichtiges Kompensationsobjekt bei Verhandlungen über zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 954).

3.

3.1 Steuerpflichtig ist an sich der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung 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 in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 VStG).

3.2 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 selbst eine faktische Liquidation einer Gesellschaft als Auflösung im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG (Urteile des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1 und 2A.342/2005 vom 9. Mai 2006 E. 4.2).

3.3 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; zuletzt bestätigt in: Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1). Der einzige 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 (vgl. das Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1 mit Hinweisen).

4.

4.1 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 (Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 17. April 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.113 E. 2b/aa; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008).

Nach der – nicht unumstrittenen – Rechtsprechung des Bundesgerichts ist zur Annahme einer faktischen Liquidation auch nicht notwendig, dass ein Auflösungsbeschluss oder der Wille der Organe zur zivilrechtlichen Liquidation der Gesellschaft vorliegt (BGE 115 Ib 274 E. 10; Entscheid der SRK vom 17. April 2001, a.a.O., E. 2b/aa mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2 mit Hinweisen auch auf die Kritik, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008).

4.2 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 bezeichnet werden muss (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008; Entscheid der SRK vom 17. April 2001, a.a.O., 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 (vgl. 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.

5.

5.1 Die Haftung des Liquidators ist begrenzt auf das Liquidationsergebnis, das heisst auf das Vermögen, das 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, Rz. 7 zu Art. 15 VStG). Zur Berechnung des Liquidationsergebnisses sind die Aktiven zum Verkehrswert einzusetzen (Urteil des Bundesgerichts vom 17. Februar 1978 i.S. X. GmbH, Y. und Z., veröffentlicht in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 47 S. 541 ff. E. 9).

5.2 Ein nach Art. 15 VStG Mithaftendender kann grundsätzlich nicht nur den Bestand seiner Mithaftung, sondern auch den Steuerbetrag, welchen er an Stelle der Gesellschaft bezahlen soll, anfechten. Hatte der Mithaftende aber bereits als Organ des Steuersubjekts Gelegenheit, den Bestand dieser Steuerforderung anzufechten, kann er die inzwischen in Rechtskraft erwachsene Steuerforderung nicht nochmals beurteilen lassen (Thomas Meister, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel 2005, N. 40 zu Art. 15 VStG mit Hinweisen).

Allerdings entfällt die Mithaftung, 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 (Urteile des Bundesgerichts vom 17. Februar 1978 i.S. X. GmbH, Y. und Z., a.a.O., S. 554 und vom 19. Dezember 1980 i.S. X., veröffentlicht in: ASA 50 S. 435 ff. E. 2b/bb; Thomas Meister, a.a.O., N. 26 zu Art. 15 VStG).

6.

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

- der Bestand und die Höhe der Verrechnungssteuerschuld der aufgelösten juristischen Person X._____ AG (Punkt 7.1);

- die Frage, ob die ins Recht gefasste Person, also A._____, tatsächlich mit der Liquidation betraut war (Punkt 7.2);

- die Höhe des Liquidationsergebnisses und für diese Zwecke der Zeitpunkt des Beginns der (faktischen) Liquidation (Punkt 7.3 und 8);

- das Vorliegen von Exkulpationsgründen (Punkt 9).

7.

7.1 Über die Frage nach dem Bestand und der Höhe der vorliegend relevanten Verrechnungssteuerschuld der Gesellschaft hat das Bundesgericht mit Urteil 2A.457/2002 vom 19. März 2003 letztinstanzlich entschieden. Fraglich ist einzig noch, ob das erwähnte Urteil auch gegenüber dem Beschwerdeführer die Wirkung einer res iudicata entfalten kann, denn im Verfahren, das mit dem erwähnten, höchstrichterlichen Urteil endete, war der Beschwerdeführer nicht Partei. Als einziger Verwaltungsrat der X._____ AG aber konnte er das Verfahren jederzeit überblicken und steuern. Insofern hatte er bereits als Organ des Steuersubjekts Gelegenheit, den Bestand der Steuerforderung anzufechten. Folglich kann der Beschwerdeführer die inzwischen in Rechtskraft erwachsene Steuerforderung nicht nochmals gerichtlich beurteilen lassen. Auf die Frage nach dem Bestand und der Höhe der Verrechnungssteuerforderung der X._____ AG ist damit nicht zurückzukommen; dies wird vom Beschwerdeführer im Übrigen auch nicht verlangt.

7.2 Gemäss Eintrag im Handelsregister zeichnete der Beschwerdeführer von 1994 bis zu seinem Ausscheiden im Jahr 2006 als einziges Mitglied des Verwaltungsrates der X._____ AG. Weder behauptet er noch ergibt sich aus den Akten, dass eine andere bzw. eine weitere Person mit der Liquidation der X._____ AG betraut gewesen wäre. Sofern – was noch zu prüfen sein wird – eine faktische Liquidation getätigt wurde, trägt der Beschwerdeführer die alleinige Verantwortung hierfür.

7.3

7.3.1 Erwiesen ist sodann, dass über die Auflösung der X._____ AG kein förmlicher Beschluss gefasst worden ist. Dennoch hat irgendwann zwischen den Jahren 2001 und 2005 die faktische Liquidation der Gesellschaft begonnen, was bereits eine Gegenüberstellung der Bilanzen dieser Jahre unzweifelhaft ergibt. So wurde in der Bilanz per

31. Dezember 2001 noch ein Anlagevermögen von Fr. 263'500.-- (Total der Aktiven: Fr. 944'902.84) ausgewiesen. Zum Anlagevermögen gehörten dannzumal zwei Beteiligungen, nämlich jene an der Y._____ AG (eingebucht zu Fr. 150'000.--) und jene an der Z._____ AG (eingebucht zu Fr. 100'000.--). Unter Berücksichtigung der Amortisationen (Fr. 50'000.-- im Haben) und eines Goodwills auf den Beteiligungen (Fr. 50'000 im Soll) sowie der weiteren Positionen «Büro-Maschinen und Mobiliar» (Buchwert Fr. 10'500.--) und «Installationen ins Mietobjekt» (Buchwert Fr. 3'000.--) belief sich der Buchwert des gesamten Anlagevermögens per 31. Dezember 2001 auf die erwähnten Fr. 263'500.--.

In der Bilanz des Folgejahres (per 31. Dezember 2002) betrug der Buchwert der Position «Büro-Maschinen und Mobiliar» auf Grund ordentlicher Abschreibungen noch Fr. 7'000.--, jener der Position «Installationen ins Mietobjekt» Fr. 2'000.--. Die beiden Beteiligungen waren in der Bilanz per 31. Dezember 2002 zwar noch vermerkt, aber zum Betrag von Fr. 0.-- aufgeführt. Aus einem im Recht liegenden, öffentlich beurkundeten Vertrag ergibt sich, dass die Beteiligung an der Y._____ AG am 25. Juni 2001 rückwirkend per 1. Januar 2001 an die H._____ Holding verkauft worden ist. Durch den Verkauf der Beteiligung an der Y._____ AG sind der X._____ AG unbestrittenermassen Fr. 206'500.-- an Barmitteln zugeflossen. Der Buchwert des gesamten Anlagevermögens betrug per 31. Dezember 2002 noch Fr. 9'000.-- (Total der Aktiven: Fr. 492'190.29). Am 31. Dezember 2003 hatte das gesamte Anlagevermögen bereits den Buchwert Fr. 0.-- (Total der Aktiven: Fr. 85'352.87).

Die Entwicklung bei den Honorarerträgen, mithin dem wichtigsten Ertragsposten der X._____ AG, verlief wie folgt: Betrugen die Honorarerträge im Jahr 2001 noch Fr. 361'052.10 und im Jahr 2002 Fr. 394'108.90, beliefen sie sich im Jahr 2003 auf Fr. 188'211.65, im Jahr 2004 auf Fr. 67'082.37 und per 31. Dezember 2005 noch auf Fr. 4'062.02.

7.3.2 Für die Annahme des Beginns der faktischen Liquidation bereits im Jahr 2002 spricht nebst der erwähnten Entwicklung beim Anlagevermögen (das sich im Verlaufe des Jahres 2002 von Fr. 263'500.-- auf Fr. 9'000.-- reduziert hat) auch die Tatsache, dass der Beschwerdeführer gemäss Eintrag im Tagebuch des Handelsregisters des Kantons Zug vom 20. Dezember 2002 Geschäftsführer mit Einzelunterschrift

der I._____ GmbH (nunmehr ebenfalls in Liquidation) mit Sitz in Hünenberg, Zug, wurde. Die I._____ GmbH hatte nicht nur das gleiche Domizil wie die X._____ AG, sondern im Wesentlichen und ab Ende des Jahres 2002 auch den gleichen Zweck. Kommt hinzu, dass gemäss unbestritten gebliebenen Ausführungen der ESTV im Einspracheentscheid das restliche Anlagevermögen der X._____ AG im Jahr 2003 auf die I._____ GmbH übertragen worden ist.

7.3.3 Ein weiteres Indiz für die Annahme des Beginns der faktischen Liquidation im Jahr 2002 ist die Tatsache, dass sich dannzumal definitiv abzeichnete, dass die X._____ AG gegenüber der ESTV hohe Verrechnungssteuerschulden aufweist (vgl. den Entscheid der SRK 2001-068 vom 9. August 2002, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003). Damit liegt sogar der Schluss nahe, der Beschwerdeführer habe die Inkassobemühungen der ESTV gegen die X._____ AG bewusst ins Leere laufen lassen.

7.3.4 In Würdigung der gesamten Umstände der Vermögensdispositionen ergibt sich, dass die faktische Liquidation der X._____ AG im Jahr 2002 eingesetzt hat. Konsequenterweise hat die ESTV zur Berechnung des mutmasslichen Liquidationsergebnisses auf die letzte vor Beginn der faktischen Liquidation erstellte Bilanz, also jene per 31. Dezember 2001, abgestellt und das darin ausgewiesene Fremdkapital (Fr. 843'546.--) vom Total der Aktiven (Fr. 944'903.--) subtrahiert, was zu einem mutmasslichen Liquidationserlös von Fr. 101'357.-- geführt hat. Die Mithaftung des Beschwerdeführers ist auf diesen Betrag begrenzt.

8.

8.1 Der Beschwerdeführer bestreitet nicht grundsätzlich, dass die X._____ AG faktisch liquidiert worden ist; den Beginn will er aber nicht im Jahr 2002, sondern zu einem späteren Zeitpunkt angesetzt wissen. Die im Jahr 2002 erfolgte Absenkung des Anlagevermögens ist nach seinen Aussagen das Resultat von Wertverminderungen bei den Beteiligungen. So sei etwa die Beteiligung an der Y._____ AG im Hinblick auf zu erwartende Werteinbussen an die niederländische H._____ Holding verkauft worden. Dieser Verkauf sei eine zukunftsorientierte Handlung im Interesse der X._____ AG gewesen. Ähnliches wird bezüglich der Beteiligung an der Z._____ AG geltend gemacht. Bereits im Zeitpunkt der Konkurseröffnung über die Z._____ AG im Jahr 2002 sei nämlich voraussehbar gewesen, dass keine Divi-

denden bezahlt würden; die Gesellschaft habe de facto einen Wert von Fr. 0.-- gehabt. Sodann weist der Beschwerdeführer darauf hin, dass die Honorareinnahmen im Jahr 2002 gegenüber dem Vorjahr sogar gestiegen sind.

8.2 Zwar trifft es zu, dass die Erfolgsrechnung das Jahres 2002 höhere Honorareinnahmen und auch generell einen höheren Ertrag als die Vorjahresrechnung ausweist. Der Beschwerdeführer verkennt aber, dass der Ertragsentwicklung bezüglich der hier relevanten Frage, in welchem Zeitpunkt mit der definitiven Veräusserung von Aktiven begonnen worden ist, lediglich ein geringer Erkenntniswert zukommt. Ebenso plausibel wäre es, die im Vergleich zum Vorjahr um etwa 16% höheren Honorareinnahmen auf vermehrte, mit Blick auf die Geschäftsaufgabe getätigte Inkassobemühungen zurückzuführen. Auch dem Argument, der Verkauf der Y._____ AG sei mit Blick auf eine zu erwartende Werteinbusse erfolgt, kann nichts zu Gunsten des Beschwerdeführers abgewonnen werden. Hätte das Vorgehen der X._____ AG nicht in einer – im Übrigen wie gesagt unbestrittenen – Aufgabe sämtlicher Geschäftstätigkeiten geendet, käme dem Verkauf dieser Beteiligung zwar tatsächlich keine Bedeutung zu. Nun ergibt sich aber, dass die X._____ AG nicht nur die Beteiligungen, sondern auch das restliche Anlagevermögen abstiess und schliesslich die Geschäftstätigkeit einstellte. Im Gesamtkontext – auf den es ankommt – erweist sich damit die Aussage, der Verkauf der Beteiligung an der Y._____ AG sei nicht zwecks Liquidation der X._____ AG, sondern mit Blick auf die erfolgreiche Weiterführung derselben erfolgt, als nicht glaubwürdig. Vielmehr ist gerade in diesem Verkauf der Beginn der faktischen Liquidation zu erblicken. Bezeichnenderweise wurde die durch den Verkauf der Beteiligung an der Y._____ AG gelöste Summe denn auch nicht reinvestiert.

8.3 Die übrigen Aussagen des Beschwerdeführers beziehen sich im Wesentlichen auf die von der ESTV zur Berechnung des Liquidationsergebnisses verwendeten Werte der Beteiligungen. Zusammen mit dem Beschwerdeführer ist vorab festzuhalten, dass zur Berechnung des Liquidationsergebnisses die Aktiven zum Verkehrswert einzusetzen sind. Die ESTV durfte hierzu jedoch ohne Weiteres auf die vom Beschwerdeführer eingereichte Bilanz und die dort aufgeführten Werte abstellen. Es hätte nämlich, wie die ESTV richtigerweise ausführt, dem Beschwerdeführer offengestanden, auf der Beteiligung der Z._____ AG – wäre deren Gefährdung tatsächlich bereits per 31. Dezember

2001 offenkundig gewesen – entsprechende Abschreibungen vorzunehmen und so diesen Bilanzposten der Gesellschaft per Bilanzstichtag anders zu bewerten.

8.4 Sodann verlangt der Beschwerdeführer, es seien Liquidationskosten zu berücksichtigen, etwa Kosten für die Eintragung der Liquidation bzw. die Löschung der Gesellschaft im Handelsregister und für die Vornahme der Liquidation im Allgemeinen. Hierbei übersieht der Beschwerdeführer, dass der Gesellschaft solche Kosten im relevanten Zeitpunkt noch gar nicht entstanden sind, dies insbesondere deshalb, weil bei einer faktischen Liquidation typischerweise gerade kein Eintrag derselben im Handelsregister erfolgt.

9.
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. Punkt 5.2 hievor). Der Beschwerdeführer war als Treuhänder mit den Regeln der Buchführung vertraut. Als einziger Verwaltungsrat der X._____ AG war er über die gegen die Gesellschaft gerichteten Verrechnungssteuerforderungen jederzeit im Bilde und hatte es als Alleinzeichnungsberechtigter in der Hand, diese begleichen zu lassen. Im Übrigen macht der Beschwerdeführer selber keine Exkulpationsgründe geltend.

10.
Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz sowohl den Beginn der Liquidationshandlungen wie auch den Umfang des Liquidationsergebnisses korrekt ermittelt hat. Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 5'000.-- sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. S-494'509/2969/2522/WAS; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Urban Broger

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: