



Nicolas Facincani

lic. iur., LL.M., Rechtsanwalt
Voillat Facincani Sutter + Partner, Zürich
www.vfs-partner.ch



Reto Sutter

Dr. iur., LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte
Voillat Facincani Sutter + Partner, Zürich
www.vfs-partner.ch

Treuhandpraxis

Die Haftung des Treuhänders

In der Versicherungs- und Anwaltspraxis zeigt sich, dass Dienstleister, namentlich Treuhänder, Berater, Ärzte, Anwälte und ähnliche beratende Berufe, sich immer häufiger Forderungen aus mutmasslich schlechter Mandatserfüllung gegenübersehen. Die Autoren zeigen im nachfolgenden Beitrag die wichtigsten Aspekte zur Haftung, insbesondere der Organhaftung, sowie der steuerrechtlichen Haftung auf.

In der Versicherungs- und Anwaltspraxis zeigt sich, dass Dienstleister, namentlich Treuhänder, Berater, Ärzte, Anwälte und ähnliche beratende Berufe, sich immer häufiger Forderungen aus mutmasslich schlechter Mandatserfüllung gegenübersehen. Dabei steht die vertragliche Haftung bzw. die ausservertragliche Haftung im Vordergrund. Neben dem Vertragsrecht können Treuhänder aber insbesondere im Zusammenhang mit dem Steuerrecht haftbar gemacht werden. Ebenso ist die Organhaftung nicht zu vernachlässigen, übernimmt der Treuhänder etwa ein Mandat als Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft.

1. Rechtliche Einordnung der treuhänderischen Tätigkeit

1.1 Vertragliche Einordnung

Der Vertrag mit einem Treuhänder ist im Gesetz nicht geregelt. Das Rechtsverhältnis zwischen dem Treuhänder und seinem Kunden untersteht fast ausschliesslich dem Auftragsrecht.¹ Das gilt auch für die Erstellung von Jahresrechnungen, Steuererklärungen und für die Ausarbeitung von Gutachten. Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit einem Vertrag über die Schätzung einer Liegenschaft festgehalten, dass dieser dem Auftragsrecht untersteht.² Das Bundesgericht verweist dabei auch auf die Literatur zum Rechtsgutachten.³

Aus dem Auftrag ergeben sich für den Treuhänder verschiedene Pflichten. Als Hauptpflicht muss

der Treuhänder die ihm übertragenen Geschäfte oder Dienste vertragsgemäss besorgen.⁴ Er ist gehalten, «nach besten Kräften die Interessen des Auftraggebers zu wahren und den Auftrag sorgfältig und sachgemäss auszuführen».⁵

Neben dieser Hauptpflicht muss der Treuhänder verschiedene Nebenpflichten erfüllen, die die reibungslose Abwicklung des Auftrags sichern und den Auftraggeber vor schädlichen Einwirkungen bei der Vorbereitung und Erbringung der Leistung schützen sollen. Dazu können namentlich Diskretions- und Geheimhaltungspflichten, Aufklärungs- und Benachrichtigungspflichten sowie gegebenenfalls Obhuts- und Schutzpflichten zählen.⁶

Diese Pflichten leiten sich aus der Treuepflicht des Anwalts nach Art. 398 Abs. 2 OR ab. Weiter zu beachten sind die Pflicht zur Rechen-

schaftsablegung und die Herausgabepflicht. Diese stützen sich auf Art. 400 OR.

1.2 Schriftlichkeit des Vertrages?

Der Vertrag mit dem Treuhänder kommt durch den Austausch übereinstimmender Willenserklärungen zustande (Art. 1 Abs. 1 OR). In der Praxis entsteht er oft nicht durch ausdrückliche Erklärung, sondern durch sogenanntes konkludentes Verhalten.⁷

Als Spezialität beim Auftrag muss Art. 395 OR gelten. Demnach gilt ein nicht sofort abgelehnter Auftrag als angenommen, wenn er sich auf die Besorgung solcher Geschäfte bezieht, die der Beauftragte kraft obrigkeitlicher Bestellung oder gewerbmässig betreibt oder zu deren Besorgung er sich öffentlich empfohlen hat. Auf den Vertrag mit dem Treuhänder dürfte regelmässig zutreffen, dass er seine Dienstleistungen gewerbmässig betreibt. Will der Treuhänder den Auftrag nicht übernehmen, muss er ihn ausdrücklich und sofort ablehnen.⁸ Allerdings kann der Auftrag gemäss Art. 404 OR jederzeit frei widerrufen werden.

2. Der Auftrag und die Haftung

2.1 Haftungsvoraussetzungen

Anspruchsgrundlage für die vertragliche Haftung des Treuhänders im Rahmen des Auftragsrechts bildet Art. 398 Abs. 2 OR i.V.m. Art. 97 OR.

Demnach haftet der Auftragnehmer (Treuhänder) dem Auftraggeber (Kunden) für getreue und sorgfältige Ausführung des ihm übertragenen Geschäfts.

Die einzelnen Voraussetzungen einer Haftung des Auftragnehmers sind damit:

- das Vorliegen eines Schadens;
- eine Vertragsverletzung, begangen durch den Auftragnehmer oder seine Hilfsperson;
- das Vorliegen eines Verschuldens auf Seiten des Auftragnehmers oder seiner Hilfsperson;
- ein Kausalzusammenhang zwischen der Vertragsverletzung und dem Schaden.

2.1.1 Schaden

Erste Voraussetzung, damit eine Schadenersatzforderung rechtlich Bestand haben kann, ist das Vorliegen eines rechtlich relevanten Schadens. Wirtschaftlich (und rechtlich) gesehen, gilt als Schaden jede Vermögensverminderung. Diese kann sich durch Verminderung der Aktiven oder durch Erhöhung der Passiven des Geschädigten zeigen.⁹ Schaden im Rechtssinn ist nichts anderes als die Differenz zwischen dem gegenwärtigen, nach dem schädigenden Ereignis festgestellten Vermögensstand und dem Stand, den das Vermögen ohne das schädigende Ereignis hätte.¹⁰ Zum Vermögen gehören die wirtschaftlich «mess-

baren Güter, an denen eine Person berechtigt» ist.¹¹ Die Beeinträchtigung von persönlich-ideellen Rechtsgütern¹² stellt hingegen rechtlich keinen Schaden dar. Sie zieht nur dann einen Schaden im Sinn des Gesetzes nach sich, wenn dadurch auch das Vermögen mitbetroffen wird.

Auch ein zukünftiger Schaden kann einen Schaden im Rechtssinn bilden. Voraussetzung für dessen Einklagbarkeit ist, dass das schadenstiftende Ereignis bereits stattgefunden hat und als solches abgeschlossen ist¹³ und dass der Schaden liquid ist, d.h., dass er sich mit der für ein Urteil notwendigen Sicherheit berechnen lässt. Der Schaden muss, selbst wenn sein Umfang von künftigen Ereignissen abhängt und daher nicht mit Sicherheit ermittelt werden kann, mit Rücksicht auf den gewöhnlichen Lauf der Dinge mindestens abgeschätzt werden können und auch abgeschätzt werden.¹⁴

Keinen Schaden bilden immaterielle Unbill (sogenannter Frustrationsschaden), wie etwa entgangene Ferien oder enttäuschte Erwartungen.¹⁵ Ebenfalls keinen Schaden bilden demnach etwa missbrauchtes Vertrauen oder unerfüllte Hoffnungen, wenn sich diese nicht in der Geldbörse des Kunden niederschlagen. Dennoch dürften gerade auch diese Faktoren einen Streit auslösen, der in einer Schadenersatzforderung münden kann.

2.1.2 Vertragsverletzung

Als weitere Voraussetzung für Schadenersatz muss der Treuhänder eine Vertragsverletzung begangen haben. Bei einer Vertragsverletzung erbringt der Treuhänder die vertragliche Leistung nicht,¹⁶ zu spät oder sonst in ungenügender Masse. Es liegt also eine Leistungsstörung vor. In Fällen, in denen die Leistung zwar grundsätzlich, jedoch «nicht gehörig» erbracht worden ist, ist zu prüfen, ob der Treuhänder eine Sorgfaltspflichtverletzung bei der Vertragsausführung begangen hat.

Wird der Vertrag zwar erfüllt, jedoch nicht in der notwendigen Qualität, spricht man von einer Schlechterfüllung.¹⁷ Dabei ist zu prüfen, ob die Schlechterfüllung auf eine mangelnde Sorgfalt des Treuhänders zurückzuführen ist. Als Grundsatz gilt: Sorgfalt ist Können, Unsorgfalt Kunstfehler.¹⁸

Zu den Grundsätzen der sorgfältigen Auftragsausführung gehören eine sachgerechte Analyse von Art, Umfang, Zeitdauer und Erfolgsaussichten des Auftrags, eine weitsichtige Planung der Auftragserfüllung, die Bearbeitung der sich stellenden Probleme mit hohem beruflichem Standard (inkl. Weiterbildung bzw. Beizug eines Spezialisten) und, mittels kritischer Selbsteinschätzung, die Vermeidung eines Übernahmeverschuldens (vgl. zum Übernahmeverschulden nachfolgendes Kapitel).¹⁹ Die gehörige Sorgfalt ist bezüglich der Hauptpflicht²⁰ und der Nebenpflichten aufzubringen.

Gemäss gesetzlicher Bestimmung haftet der Beauftragte im Allgemeinen für die gleiche Sorgfalt wie der Arbeitnehmer im Arbeitsverhältnis.²¹ Er haftet dem Auftraggeber für getreue und sorgfältige Ausführung des ihm übertragenen Geschäfts.²² Damit könnte man meinen, dass der Sorgfaltsmassstab des Arbeitnehmers beim Auftragnehmer zur Anwendung gelangt. Allerdings sind gemäss ständiger Rechtsprechung wegen der besonderen Natur des Auftragsverhältnisses für das Mass der Sorgfalt strengere Grundsätze zu beachten als beim Arbeitsvertrag. Vom Treuhänder darf erwartet werden, dass er den Anforderungen an einen tüchtigen Angehörigen seines Standes entspricht, wodurch die Standards der Berufsverbände in der Vordergrund gerückt werden.²³ Zudem gilt im Allgemeinen, dass je schwieriger die Aufgabe ist, desto strenger werden die Anforderungen an den beauftragten Fachmann in Bezug auf die geforderte Qualität.²⁴ Hinzu kommt, dass die Gerichte den Sorgfaltsmassstab des Beauftragten, z.B. durch Annahme von zusätzlichen Schutz- und Treuepflichten, weiter zu verschärfen scheinen.²⁵

2.1.3 Kausalität

Schliesslich muss der Schaden adäquat kausal aus dem Verhalten des Treuhänders (oder seiner Hilfsperson) resultieren, damit ein Schadenersatzanspruch bestehen kann. Adäquat kausal für einen Schaden ist ein Verhalten dann, wenn es nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und nach der allgemeinen Lebenserfahrung generell und objektiv geeignet ist, einen Schaden von der Art des eingetretenen Schadens herbeizuführen.²⁶ Der Richter geht die Frage also rückwärts an, vom eingetretenen Schaden ausgehend bis zur als Ursache eingeklagten Handlung, und beantwortet die Frage, ob eine solche Folge noch zu jenen zu zählen sei, die vernünftig und objektiv vorauszusehen waren.²⁷

2.1.4 Verschulden und Sorgfalt

Erbringt der Treuhänder die vereinbarte und geschuldete Leistung nicht, wird sein Verschulden vermutet. Das heisst, der Treuhänder muss beweisen, dass ihn kein Verschulden trifft.²⁸ Er kann also den sogenannten Exkulpationsbeweis antreten.

2.2 Übernahmeverschulden

Sogenanntes Übernahmeverschulden liegt vor, wenn jemand eine Leistung übernimmt, für welche er nicht die erforderlichen Fähigkeiten oder Kenntnisse hat, und er diesen Umstand fahrlässig verkannt hat.²⁹ Er kann sich nicht etwa auf seine ungenügende Kenntnis oder Ausbildung berufen.³⁰ Eine selbstkritische Einschätzung der eigenen Fähigkeiten ist demnach notwendig. In Bezug auf den Auftrag hat das Bundesgericht die Frage offengelassen, ob ein Übernahmever-

schulden neben dem Tatbestand des Verschuldens gleichzeitig zusätzlich eine eigene Sorgfaltspflichtverletzung erfüllt.

2.3 Vertragliche Haftungsbeschränkung

Die wichtigste gesetzliche Bestimmung über die Haftungsbeschränkung findet sich in Art. 100 Abs. 1 OR.³¹ Danach kann die Haftung für absichtlich oder grob fahrlässig zugefügten Schaden vertraglich nicht ausgeschlossen werden. Grob fahrlässig ist ein Verhalten, das gegen die elementarsten Vorsichtsgebote verstösst, deren Beachtung jedem verständigen Menschen in gleicher Lage und unter den gleichen Umständen hätte einleuchten müssen.³² Das bedeutet, dass im Umkehrschluss die Haftung für leichte oder mittlere Fahrlässigkeit grundsätzlich durch einen Vertrag ausgeschlossen werden kann, wenn dem nicht andere spezialgesetzliche Regelungen entgegenstehen.

Zu beachten ist, dass selbst für mittlere und leichte Fahrlässigkeit eine Haftungsbeschränkung ungültig sein kann, namentlich betreffend Körperschäden oder wenn der eingetretene Schaden ausserhalb des Vorstellungsbereiches der Parteien bei Abschluss der Vereinbarung liegt. Daneben bestehen die erwähnten spezialrechtlichen Einschränkungen (z.B. für Notare, Rechtsanwälte, Banken usw.). Auch gibt es Fälle, in denen eine Haftungsbeschränkung der Natur des Geschäfts widerspricht.

2.4 Verjährung

Schadenersatzansprüche verjähren gemäss Art. 127 OR innerhalb von zehn Jahren. Als massgebender Zeitpunkt für den Beginn des Verjährungslaufs bestimmt Art. 130 Abs. 1 OR die Fälligkeit der Forderung, sofern die Forderung nicht «auf Kündigung gestellt» ist (Art. 130 Abs. 2 OR).

Hält man sich strikt an Art. 130 Abs. 1 OR, so kann eine Schadenersatzforderung aus Vertragsverletzung nicht zu laufen beginnen, bevor der Schaden eingetreten ist, da es ohne Schaden keine Schadenersatzforderung und ohne Forderung keine Fälligkeit gibt.³³ Dies ist auch die Ansicht, die von einem Teil der Lehre vertreten wird.³⁴

Das Bundesgericht hingegen vertritt, zusammen mit einem Teil der Lehre, den Standpunkt, dass die Verjährungsfrist von Schadenersatzforderungen bereits mit der Pflichtverletzung zu laufen beginnt.³⁵ Diese Auffassung ist kritisch. Mit der blossen Pflichtverletzung liegen je nach Konstellation noch keine Anhaltspunkte vor, die die begründete Vermutung zulassen, dass ein Schaden eintreten wird. Die Schadenersatzforderung ist daher mit der blossen Pflichtverletzung eigentlich noch nicht fällig, weshalb der Verjährungsbeginn im Anwendungsbereich von Art. 130 Abs. 1 OR nicht in der Pflichtverletzung liegen kann.³⁶

2.5 Ausservertragliche Haftung

Bei Schlechterfüllung von Verträgen kann sich zusätzlich zur Frage der vertraglichen Haftung die Frage stellen, ob auch der Tatbestand einer unerlaubten Handlung im Sinn von Art. 41 OR vorliegt. Normalerweise spielt diese Haftungsgrundlage eine Rolle, wenn der Treuhänder Zugriff auf die Bankkonten hat und ihm vorgeworfen wird, er habe zu Unrecht auf diese zugegriffen und sich bereichert.

Grundsätzlich besteht aber eine Anspruchskonkurrenz zwischen vertraglicher Haftung und ausservertraglicher Haftung aus unerlaubter Handlung.

3. Organhaftung

Das Obligationenrecht sieht besondere Haftungsbestimmungen für Pflichtverletzungen des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft vor. Diesen ist ein Treuhänder ausgesetzt, sofern er sich als Verwaltungsrat einer Gesellschaft zur Verfügung stellt.

Nach Art. 754 OR sind die Mitglieder des Verwaltungsrats und alle mit der Geschäftsführung oder der Liquidation betrauten Personen sowohl der Gesellschaft als auch den einzelnen Aktionären und Gesellschaftsgläubigern für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung der Pflichten verursachen. Klageberechtigt sind demnach die Gesellschaft, die Aktionäre sowie die Gläubiger der Gesellschaft, die Gläubiger aber erst, wenn die Gesellschaft zahlungsunfähig geworden ist. Eine Haftung von Verwaltungsratsmitgliedern aufgrund von Art. 754 OR setzt eine Pflichtverletzung, einen Schaden, einen adäquaten Kausalzusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und dem Schaden und ein Verschulden voraus.

Nach Art. 717 Abs. 1 OR müssen die Mitglieder des Verwaltungsrats sowie Dritte, die mit der Geschäftsführung befasst sind, ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen wahren.³⁷ Die gesetzlich normierte Treuepflicht verlangt, dass die Mitglieder des Verwaltungsrats ihr Verhalten am Gesellschaftsinteresse ausrichten. Für die Sorgfalt, die der Verwaltungsrat bei der Führung der Geschäfte der Gesellschaft aufzuwenden hat, gilt ein objektiver Massstab. Die Verwaltungsräte sind zu aller Sorgfalt verpflichtet und nicht nur zur Vorsicht, die sie in eigenen Geschäften anzuwenden pflegen. Das Verhalten eines Verwaltungsratsmitglieds wird deshalb mit demjenigen verglichen, das billigerweise von einer abstrakt vorgestellten, ordnungsgemäss handelnden Person in einer vergleichbaren Situation erwartet werden kann. Die Sorgfalt richtet sich nach dem Recht, dem Wissensstand und

den Massstäben im Zeitpunkt der fraglichen Handlung oder Unterlassung.

Hauptsächliche Verantwortlichkeitsfälle sind Verstösse gegen Rechnungslegungs- und Gläubigerschutzbestimmungen (etwa die Weiterführung einer verlustreichen Geschäftstätigkeit, bis die Gesellschaft überschuldet ist und ihre Schulden nicht mehr begleichen kann). Nicht von den Bestimmungen zur aktienrechtlichen Verantwortlichkeit erfasst sind Fälle, in denen Vertragsverhältnisse zwischen der Gesellschaft und Drittpersonen nicht oder nur mangelhaft erfüllt werden.

3.1 Delegation der Geschäftsführung

Generell ist der Verwaltungsrat für alle Angelegenheiten zuständig, die nicht nach Gesetz oder Statuten der Generalversammlung übertragen sind. Die Geschäftsführung sowie die Vertretung können unter gewissen Voraussetzungen an einzelne Mitglieder oder Dritte übertragen werden.

Erforderlich ist somit zunächst eine statutarische Ermächtigung zur Delegation von Geschäftsführungsfunktionen. Die wirksame Delegation setzt sodann einen gültigen Delegationsbeschluss des Gesamtverwaltungsrats voraus. Ein Organisationsreglement ist zudem dringend zu empfehlen.³⁸

Art. 754 Abs. 2 OR regelt die Haftung im Falle einer befugten Delegation durch den Verwaltungsrat. Soweit es nicht um unübertragbare und unentziehbare Aufgaben nach Art. 716a OR geht, kann der Verwaltungsrat seine Geschäftsführungsaufgaben delegieren und gleichzeitig seine Haftung für die Verwaltung und Geschäftsführung im Umfang der Delegation beschränken. Bei einer zulässigen Delegation haftet der Verwaltungsrat nur noch für sorgfältige Auswahl, Instruktion und Überwachung. Sind jedoch die Voraussetzungen einer befugten Delegation nicht gegeben, macht sich der delegierende Verwaltungsrat haftbar, ohne dass er selber eine (weitere) Pflichtverletzung begehen müsste.

Fazit: Ist ein Verwaltungsrat nicht zugleich im Rahmen der Geschäftsführung tätig, empfehlen sich die formelle Delegation der Geschäftsführung und der Erlass eines Organisationsreglements. So kann das Haftungsrisiko wirksam reduziert werden.

3.2 Arbeitsteilung im Verwaltungsrat

Gemäss Art. 716a Abs. 2 OR kann der Verwaltungsrat die Vorbereitung und die Ausführung seiner Beschlüsse oder die Überwachung von Geschäften Ausschüssen oder einzelnen Mitgliedern zuweisen. Auch die Geschäftsführung kann Ausschüssen übertragen werden, sieht doch Art. 716b Abs. 1 OR vor, dass die Geschäftsführung einzelnen Mitgliedern des Verwaltungsrats oder einer Mehrzahl von Mitgliedern übertragen werden kann, wobei eine statutarische

Grundlage sowie ein Organisationsreglement notwendig ist. In diesem Fall werden den betreffenden Ausschüssen auch Entscheidungskompetenzen übertragen.

4. Steuerrechtliche Haftung

Auch für den Steuerberater und -vertreter steht in aller Regel die auftragsrechtliche Haftung im Vordergrund, welche bei einer vermeintlich falschen Beratung oder ähnlichen Gegebenheiten vom Auftraggeber an ihn herangetragen wird. Daneben bestehen aber eine Reihe steuerrechtlicher Haftungsnormen, bei denen in der Regel der Fiskus derjenige ist, der einen Ersatz für entgangene Steuern und gegebenenfalls Verzugszinsen, also Schadenersatz geltend macht. Dabei ist grundsätzlich an folgende Normen zu denken: Art. 55 DBG, Art. 15 VStG und Art. 12 VStrR sowie Art. 15 MWSTG. Zu berücksichtigen ist aber auch Art. 52 AHVG und nicht zuletzt Art. 177 DBG und Art. 181 DBG und weitere strafrechtliche Normen, welche teilweise auch eine Solidarhaftung bewirken.

4.1 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 ihre 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.³⁹

Hier wird die Haftung der Mitglieder der Verwaltung (Verwaltungsräte, Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder, Stiftungsräte und «faktische Organe») und der Liquidatoren für Steuerschulden geregelt.

Die solidarische Mithaftung greift auch dann, wenn die betreffende Person mit der eigentlichen Liquidation nichts zu tun hat; Kausalität, Adäquanz oder Verschulden spielen grundsätzlich für die Haftung als solche keine Rolle.⁴⁰ Allerdings steht der Entlastungsbeweis offen. Der Mithaftende kann sich von der Haftung befreien, indem er nachweist, dass er «alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt» angewendet hat. Hier hat sich der Gesetzgeber der Formulierung aus dem Obligationenrecht bedient.⁴¹ Die entsprechenden Grundsätze können herangezogen werden. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass sich der faktische Liquidator zu seiner Entlastung nicht darauf berufen kann, lediglich als «Strohmann» der Verantwortlichen gehandelt zu haben.⁴² Grundsätzlich ist zu sagen, dass der Entlastungsbeweis schwierig zu erbringen ist.

Zu beachten gilt es, dass die solidarische Mithaftung auch bei faktischer Liquidation gilt.⁴³ Die Haftung ist betraglich auf das Liquidationsergebnis begrenzt, wobei zu beachten ist, dass es sich hierbei um das Vermögen der Gesellschaft zu Beginn der faktischen Liquidation nach Tilgung der Schulden und Liquidationskosten handelt, d.h. inklusive Gesellschaftskapital und nicht bloss Reserven. Bei der Sitzverlegung ist die Haftung auf das Reinvermögen beschränkt.

Die Haftung wird von der Steuerbehörde mittels anfechtbarer Verfügung geltend gemacht.⁴⁴ Eine analoge Regel besteht in Fällen wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Ausland ansässiger juristischer Personen.⁴⁵

4.2 Art. 15 VSTG

Die «Liquidationshaftung» für Verrechnungssteuern nach Art. 15 VSTG bildet das verrechnungssteuerliche Pendant zu Art. 55 DBG.

Für die Steuer einer aufgelösten juristischen Person, einer Handelsgesellschaft ohne juristische Persönlichkeit oder einer kollektiven Kapitalanlage haften die mit der Liquidation betrauten Personen bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses solidarisch mit dem Steuerpflichtigen.⁴⁶ Die Haftung ist auf Steuer-, Zins- und Kostenforderungen beschränkt, die während der Geschäftsführung der entsprechenden Personen entstanden, geltend gemacht oder fällig geworden sind. Die Haftung entfällt, soweit die entsprechende in Anspruch genommene Person nachweist, dass sie alles ihr Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan hat.⁴⁷

Mithin sind also grosso modo die gleichen Überlegungen wie für die Haftung nach Art. 55 DBG anzustellen.

Art. 15 VStG statuiert eine Garantenhaftung zur rechtzeitigen Erfüllung der Steuerpflicht. Das Bundesgericht meint dazu etwa: «Die mit dieser Bestimmung geschaffene Garantenhaftung soll die geschäftsführenden Persönlichkeiten einer juristischen Person oder Personengesellschaft zur rechtzeitigen Erfüllung der Steuerpflicht veranlassen. Die gesetzliche Ordnung geht davon aus, dass die Garanten über das Vermögenssubstrat, aus dem die Steuern, Zinsen und Kosten zu entrichten sind, die rechtliche oder zumindest tatsächliche Herrschaft haben [...]»⁴⁸ Damit muss nicht etwa nachgewiesen werden, dass das Verhalten des Garanten zum eingetretenen Schaden, nämlich der nicht bezahlten Steuerforderung, adäquat kausal war.⁴⁹

Beachtlich ist, dass sich die Haftung nach Art. 15 VStG bereits bei einer faktischen (Teil-) Liquidation ergeben kann. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung setzt faktische Liquidation weder einen Auflösungsbeschluss noch den Willen der Gesellschaftsorgane, die Gesellschaft zu liquidieren, voraus.⁵⁰ Faktische Liquidation ist demnach anzunehmen, «wenn

eine Gesellschaft sich ihrer Aktiven begibt, wenn sie – mit anderen Worten – ausgehöhlt wird»⁵¹ oder wenn «ihr die wirtschaftliche Substanz entzogen wird, sodass die ordentliche Geschäftstätigkeit nicht mehr möglich ist».⁵² Schliesslich kann eine verrechnungssteuerlich relevante (Teil-)Liquidation auch im Rahmen des Rückkaufs von eigenen Aktien oder bei einem sogenannten Mantelhandel vorliegen.

Die Haftung ist auf das Liquidationsergebnis beschränkt. Dieses umfasst den Erlös aus der «Versilberung» der Aktiven nach Rückzahlung des Fremdkapitals und Abzug der Liquidationskosten und Berücksichtigung der steuerfrei rückzahlbaren Einlagen. Bei der faktischen Liquidation wird regelmässig auf die letzte vor der Liquidationshandlung erstellte Jahresrechnung abgestellt.

Die «zeitliche Begrenzung» der Haftung ist mit Vorsicht zu geniessen: Die (faktischen) Organe bzw. Liquidatoren haften nämlich u.U. auch für Verrechnungssteuerforderungen (sowie gegebenenfalls für Verzugszinsen und Kosten), die vor ihrem Amtsantritt entstanden oder fällig geworden, aber noch nicht bezahlt worden sind. Es genügt, dass diese Forderungen während der Amtszeit der Liquidatoren geltend gemacht werden. Hierbei spielt es keine Rolle, ob ihnen diese Steuerforderungen bei ihrem Amtsantritt bekannt waren oder nicht. Dabei werden alle Verrechnungssteuerforderungen umfasst, also auch z.B. solche aus geldwerten Leistungen.

Dem Liquidator steht der Exkulpationsbeweis offen. Dabei entfällt seine Haftung, soweit er nachweist, dass er in seiner Amtszeit alles ihm Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderungen getan hat. An den Exkulpationsbeweis werden strenge Anforderungen gestellt: «Um sich von der Liquidatorenhaftung zu befreien, muss der Liquidator seine Aufgabe nach bestem Wissen und Gewissen erfüllt und für die Sicherstellung und Bezahlung der Steuerforderung alles getan haben, was vernünftigerweise verlangt werden kann.»⁵³ Die Anforderungen sind derart streng, dass sie in den vom Bundesgericht bisher zu entscheidenden Fällen nie erfüllt waren.⁵⁴

Typischerweise gibt es gewisse Indikatoren, welche auf ein entsprechendes Risiko hinweisen:⁵⁵

- Das künftige Opfer tritt einem Verwaltungsrat einer monolithisch beherrschten AG bei; in der gefährlicheren Variante ist der Aktionär im Ausland ansässig. Dieser kann entweder eine Konzerndachgesellschaft (weniger heiss) oder eine natürliche Person (heisser) sein.
- Revisionsstelle ist nicht eine der anerkannten Treuhandgesellschaften, sondern eine Person oder Gesellschaft, die entweder dem beherrschenden Aktionär nahesteht oder geringes berufliches Standing hat.

- Der Schweizer Verwaltungsrat sieht sich trotz seiner Einwendungen immer wieder faits accomplis des Alleinaktionärs ausgesetzt.
- Der Alleinaktionär braucht Geld; trotzdem werden Gewinne in der Gesellschaft thesauriert.
- Die Aktiven der Gesellschaft liegen zu mehr als 50% im Ausland und die Sicherstellung der latenten Verrechnungssteuerlast wird vom Alleinaktionär abgelehnt.
- Die Gesellschaft wird dazu missbraucht, zugunsten des Alleinaktionärs oder seiner anderen Gesellschaften zu handeln (d.h. Bürgschaften zu gewähren, Drittpfänder zu stellen und Patronatserklärungen abzugeben) oder verdeckte Gewinnausschüttungen vorzunehmen; Zins wird in der gefährlicheren Variante erlassen oder kapitalisiert und diese allmählich ansteigenden Darlehen werden nicht getilgt, sondern bleiben langfristig stehen.
- Der Alleinaktionär oder seine Vertrauensleute haben die im Handelsregister eingetragene Einzelunterschrift für die Gesellschaft oder diese sind aufgrund sonstiger Konstellationen in der Lage, allein über das Vermögen der Gesellschaft zu verfügen.

4.3 Art. 12 VStrR

→ Art. 12 VStrR bestimmt unter dem Titel Leistungs- und Rückleistungspflicht:

- Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht:
 - eine Abgabe nicht erhoben, zurückerstattet, ermässigt oder erlassen worden; oder
 - vom Bund, von einem Kanton, einer Gemeinde, einer Anstalt oder Körperschaft des öffentlichen Rechts oder von einer mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisation eine Vergütung oder ein Beitrag gewährt oder eine Forderung nicht geltend gemacht worden; so sind die Abgabe, die Vergütung, der Beitrag oder der nicht eingeforderte Betrag und der Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, nachzuentrichten oder zurückzuerstatten.
- Leistungs- oder rückleistungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete oder der Empfänger der Vergütung oder des Beitrages.
- Wer vorsätzlich die Widerhandlung begangen oder an ihr teilgenommen hat, haftet für den nachzuentrichtenden oder zurückzuerstattenden Betrag solidarisch mit den nach Absatz 2 Zahlungspflichtigen.
- Leistungs- und Rückleistungspflicht verjähren nicht, solange Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind.

Der uns hier interessierende Art. 12 Abs. 3 VStrR statuiert eine solidarische Haftung des Teilnehmers an einer Widerhandlung im Sinne von Art. 12 Abs. 1 VStrR. Im Gegensatz zum Anspruch aus Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR ist jedoch eine vorsätzliche⁵⁶ Begehungsweise des «Teilnehmers» bzw. solidarisch Haftenden erforderlich. Über die solidarische Haftung im Sinne von Art. 12 Abs. 3 VStrR ist gemäss ausdrücklichem Verweis in Art. 64 Abs. 1 VStrR im Strafverfahren zu entscheiden.⁵⁷ Eine Nachleistungspflicht kann aber dennoch und ohne Strafverfahren von der Verwaltungsbehörde verfügt werden, wenn sich diese Pflicht bereits aus Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR ergibt.⁵⁸ ■

1 Vgl. z.B. Walter Fellmann, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VI: Obligationenrecht. 2. Abteilung: Die einzelnen Vertragsverhältnisse. 4. Teilband: Der einfache Auftrag Art. 394–406 OR, Art. 394 N 157 ff.

2 BGE 127 III 357, Erw. 1a.

3 BGE 127 III 238, Erw. 2c.

4 Art. 394 Abs. 1 OR.

5 Walter Fellmann, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VI: Obligationenrecht. 2. Abteilung: Die einzelnen Vertragsverhältnisse. 4. Teilband: Der einfache Auftrag Art. 394–406 OR, Art. 394 N 234 m.w.H.

6 Vgl. etwa Walter Fellmann, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VI: Obligationenrecht. 2. Abteilung: Die einzelnen Vertragsverhältnisse. 4. Teilband: Der einfache Auftrag Art. 394–406 OR, Art. 394 N 262 ff.

7 Zu beachten ist im Zusammenhang mit Treuhandverträgen auch das Merkblatt «Treuhandverhältnisse» der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Oktober 1967 (Nachdruck 1993). Nach dem Bundesgerichtsurteil vom 9. Juni 2006 (2A.72/2006) gilt dieses als administrative Weisung, namentlich in Bezug auf Steuern.

8 OFK-Bühler, OR 395 N 5.

9 BGE 128 III 26, BGE 129 III 332. Kein Schaden im Rechtssinne stellen aber Bussen dar.

10 BGE 129 II 3, BGE 127 III 404.

11 BSK OR I-Schnyder, Art. 41 N 3 m.w.H.

12 Z.B. Ehre und Integrität.

13 BGE 88 II 509.

14 Roland Brehm, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VI: Obligationenrecht. 1. Abteilung, 3. Teilband, 1. Unterteilband: Die Entstehung durch unerlaubte Handlung, Art. 41–61, Art. 41 OR N 71 m.w.H.

15 BGE 123 IV 447; BGE 115 II 481.

16 Bei solchen Vertragsverletzungen ist der Auftraggeber so zu stellen, wie wenn die Vertragsverletzung nicht erfolgt, sondern der Auftrag richtig erfüllt worden wäre, ist ihm also das Erfüllungsinteresse zu ersetzen (BGer v. 24.6.2005, 4C.471/2004, E. 3)

17 Zur Schlechterfüllung gehören auch die Fälle, wo nicht alle Aufgaben vollständig erledigt werden.

18 BGE 70 II 210 = Pra 1944, 424f.

19 BSK OR I-Weber, Art. 398 N 25.

20 BGE 113 II 431.

21 Art. 398 Abs. 1 OR.

22 Art. 398 OR.

23 Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der sogenannten Regel der Kunst oder von «lege artis».

24 BGE 115 II 62, Erw. 3a.

25 BSK OR I-Weber, Art. 398 N 28 m.w.H.

26 Der Kausalzusammenhang ist adäquat, wenn der Schaden objektiv als noch voraussehbar erscheint; vgl. BGer vom 26. April 2005, 5C.61/2004, E. 5.4.

27 BGE 119 Ib 334, E. 5b; BGE 112 II 439, E. 1d.

28 BGer vom 18.7.2000, 4C.186/1999.

29 BGE 124 III 164.

30 BSK-Weber, Art. 398 N 28.

31 Nach Art. 101 OR kann die Haftung für Hilfspersonen ganz wegbedungen werden.

32 BGE 88 II 434.

33 Peter Gauch, Verjährungsunsicherheiten – Ein Beitrag zur Verjährung privatrechtlicher Forderungen, FS für Erwin Murer, Bern 2010, S. 243.

34 Hierzu vertieft: Philippe Seiler, Die Verjährung von Schadenersatzforderungen aus positiver Vertragsverletzung, Diss. St. Gallen 2011, S. 38. Demnach beginnt nach der Meinung der einen die Verjährungsfrist mit dem Eintritt des Schadens, für die anderen mit dem Eintritt des Schadensereignisses zu laufen.

35 BGE 87 II 155; BGE 100 II 339 = Pra 1975 Nr. 89; BGE 106 II 134 = Pra 1980 Nr. 284; BGE 137 III 16. Dogmatisch scheinen einige Exponenten dieses Ergebnis nicht aus Art. 130 Abs. 1 OR, sondern aus Gesetzesergänzung abzuleiten (vgl. Frédéric Krauskopf, Urteil des Bundesgerichts 4A_103/2009 vom 27. April 2009 – Die Verjährung von Schadenersatzforderungen aus positiver Vertragsverletzung (Anwaltshaftung), HAVE 2009, S. 273 ff.)

36 Philippe Seiler, Die Verjährung von Schadenersatzforderungen aus positiver Vertragsverletzung, Diss. St. Gallen 2011, S. 38.

37 CHK-Plüss/Facincani-Kunz, Art. 717 N 1 ff.

38 Zu den einzelnen Voraussetzungen der Delegation siehe insbesondere Nicolas Facincani/Mark Mauerhofer, Verantwortlichkeit des Verwaltungsrats bei unbefugter Delegation der Geschäftsführung. Besprechung der Urteile 4A_501/2007 und 4A_503/2007 des schweizerischen Bundesgerichts vom 22. Februar 2008, in: GesKR 3/2008, S. 267 ff.

39 Art. 55 Abs. 1 DBG.

40 Vgl. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil II, Art. 55 DBG N 15.

41 Art. 55 Abs. 1 OR.

42 Hunziker/Mayer-Knobel in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Art. 55 DBG N 9 m.H.

43 Vgl. ASA 47, S. 541.

44 StE 2003 B 99.2 Nr. 19.

45 Art. 55 Abs. 2–4 DBG.

46 Vgl. Art. 15 Abs. 1 lit. a VStG.

47 Vgl. Art. 15 Abs. 2 VStG.

48 BGer, 17. Februar 1978, publiziert in: ASA 47 [1978/79] 541, 552.

49 Meister: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Art. 15 VStG N 5 m.w.H.

50 BGer, 20. Oktober 1989, publiziert in: ASA 59 [1990/91] 306, 313.

51 BGer, 17. Februar 1978, publiziert in: ASA 47 [1978/79] 541, 547.

52 BGer, 19. April 2011, 2C_868/2010, Erw. 4.1.

53 BGer, 12. Dezember 1980, publiziert in: ASA 50 [1981/82] 435, 441.

54 Meister: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Art. 15 VStG N 26.

55 Peter Böckli, Haftung des Verwaltungsrates für Steuern, StR 40/1985, 519 (531).

56 Vorsätzlich begeht eine Tat, wer sie mit Wissen und Willen ausführt oder wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (vgl. Art. 12 Abs. 2 StGB), aber dennoch handelt, weil er sich mit dem Erfolg abfindet, mag er ihm auch unerwünscht sein (BGE 137 IV 1 Erw. 4.2.3).

57 Der Strafbescheid ist schriftlich zu erlassen und stellt fest: [...] die Mithaftung nach Artikel 12 Absatz 3; vgl. BGE 114 Ib 98 ff.

58 BGE 114 Ib 99 ff.