

Mithaftung für offene Steuern einer juristischen Person (§ 60 Abs. 1 und 3 StG): Haftung des im Handelsregister eingetragenen Liquidators; Entlastungsbeweis

Endet die Steuerpflicht einer juristischen Person, haften die mit ihrer Liquidation betrauten Personen solidarisch für die von ihr geschuldeten Steuern. Die Haftung entfällt, wenn der Liquidator nachweist, dass er alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat (vgl. § 60 Abs. 1 und 3 StG). Dazu genügt nicht, dass er die Auflösung der juristischen Person beim Handelsregister anmeldet, den 3-maligen Schuldenruf nach Art. 742 Abs. 2 OR durchführt und die gesetzlich vorgeschriebene Bestätigung der zugelassenen Revisionsexpertin für eine vorzeitige Verteilung des Vermögens nach Art. 745 Abs. 3 OR einholt. Für die Feststellung der bestehenden Verbindlichkeiten ist der Liquidator selbstständig verantwortlich, was in casu angesichts der dem Liquidator bekannten Umstände eine formelle Mitteilung an die Steuerverwaltung über die geplante Liquidation mit einer Aufforderung zur Anmeldung der Steuerforderungen bedeutet hätte.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die S. AG wurde im Jahre 2011 aufgelöst. Als Liquidator mit Einzelunterschrift wurde der bis anhin als Verwaltungsratspräsident amtierende R. im Handelsregister eingetragen. Nach Durchführung des dreimaligen Schuldenrufes und erfolgter Bestätigung der zugelassenen Revisionsexpertin, sämtliche Voraussetzungen für eine vorzeitige Vermögensverteilung seien erfüllt, wurde das Vermögen vor Ablauf des Sperrjahres vorzeitig verteilt und die S. AG im Februar 2012 im Handelsregister gelöscht. Am 21. November 2013 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz gegenüber R. eine Haftungsverfügung für die noch offenen kantonalen Steuern der S. AG im Betrag von CHF 40 438.65 zuzüglich Verzugszinsen. Die kantonale Steuerkommission wies eine gegen die Haftungsverfügung erhobene Einsprache ab. Die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde wird vom Verwaltungsgericht ebenfalls abgewiesen.

Aus den Erwägungen

1.1 § 60 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz (StG; SRSZ 172.200) vom 9. Februar 2000 sieht für die kantonalen Steuern vor, dass bei Ende der Steuerpflicht einer juristischen Person die mit ihrer Verwaltung und die mit ihrer Liquidation betrauten Personen solidarisch für die von ihr geschuldeten Steuern bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses haften. Für die Steuern einer auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtigen juristischen Person haften solidarisch bis zum Betrag des Reinerlöses Personen, die: a) Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten im Kanton auflösen; b) Grundstücke im Kanton oder durch solche Grundstücke gesicherte Forderungen veräussern oder verwerten (§ 60 Abs. 2 StG).

1.2 Ferner sieht § 60 Abs. 3 StG vor, dass die Haftung gemäss Abs. 1 und 2 entfällt, wenn die haftende Person nachweist, dass sie alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat. Die Formulierung, wonach die Haftung beim Nachweis entfällt, dass „alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt“ angewendet wurde, findet sich auch in Art. 55 Abs. 1 Satz 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) vom 14.12.1990 und ist letztlich Art. 55 Abs. 1 des Obligationenrechts (OR, SR 220) nachgebildet (sog. Geschäftsherrenhaftung). Für die nach § 60 Abs. 3 StG vorgesehene Entlastungsmöglichkeit sind somit die zu Art. 55 Abs. 1 OR entwickelten Grundsätze heranzuziehen (siehe auch Bernhard J. Greminger/Bettina Bärtschi, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl. Basel 2008, N 9 zu Art. 55 DBG). Die Haftung des mit der Liquidation und der Verwaltung einer juristischen Person Betrauten entfällt somit, wenn der Haftende nachweisen kann, dass er keine Unsorgfalt walten liess, die kausal für den Schaden des Gemeinwesens war (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 1. Aufl., Therwil/Basel 2004, N 19 zu Art. 55 DBG). Es handelt sich mithin um eine durch die Möglichkeit eines Entlastungsbeweises gemilderte (verschuldensunabhängige) Kausalhaftung (vgl. für Art. 55 Abs. 1 OR: BGE 110 II 456 S. 460 Erw. 2; BGE 97 II 221 S. 223f. Erw. 1 mit weiteren Hinweisen; Roland Brehm, Berner Kommentar, 4. Aufl. 2013, N 31f. zu Art. 55 OR).

1.3 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer als Liquidator mit der Liquidation der S. AG betraut war und die Liquidation der Gesellschaft bis zur Anmeldung der Löschung im Handelsregister auch tatsächlich besorgte. Ebenso ist unbestritten, dass

von der (im Handelsregister gelöschten) S. AG auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Schwyz (aus dem im Jahr 2009 erfolgte Verkauf zweier Baurechte zu Lasten eines Grundstücks in ... SZ) noch eine offene Steuerrechnung 2009 im Betrag von CHF 40 438.65 besteht und die Steuerschuld durch das Liquidationsergebnis gemäss Bilanz per 31. Dezember 2009 (respektive den Reinerlös aus der seinerzeitigen Veräusserung oder Verwertung der Baurechte) bei weitem übertroffen wurde. Strittig und zu beurteilen ist im vorliegenden Fall, ob die Solidarhaftung des Beschwerdeführers als Liquidator für die von der liquidierten Gesellschaft geschuldeten Steuern deshalb entfällt, weil er nachzuweisen vermag, dass er alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt (zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung) angewendet hat.

2.1 Zu seiner Entlastung bringt der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass von ihm als Liquidator vorschriftsgemäss ein dreimaliger Schuldenruf durchgeführt (Art. 742 Abs. 2 OR) und die gesetzlich vorgeschriebene Bestätigung der zugelassenen Revisionsexpertin für eine vorzeitige Verteilung des Vermögens eingeholt (Art. 745 Abs. 3 OR) worden sei. Damit seien alle Gläubiger, insbesondere auch die öffentliche Hand und die Steuerbehörden, von der Auflösung der Gesellschaft in Kenntnis gesetzt und zur Anmeldung ihrer Ansprüche aufgefordert worden. Die zugelassene Revisionsexpertin habe bestätigt, dass alle Voraussetzungen für eine vorzeitige Verteilung des Vermögens erfüllt gewesen seien. Diese habe zudem früher auch als Revisionsstelle der Gesellschaft fungiert und die Steuerbelange bearbeitet. Gestützt darauf habe er in seiner Eigenschaft als Liquidator dem Handelsregisteramt des Kantons Glarus den Abschluss der Liquidation und die Löschung angemeldet. Nach der Publikation habe er das Vermögen der Gesellschaft verteilt und damit die Liquidation abgeschlossen. Er habe

sich nach Treu und Glauben auf die sachkundigen Feststellungen der Revisionsexpertin verlassen dürfen, welche entgegen der Vorinstanz nicht bloss eine zugezogene „Hilfsperson“ gewesen sei, sondern als unabhängige Revisionsstelle und damit als eigentliches Organ der aufzulösenden Gesellschaft tätig gewesen sei. Den Steuerbehörden sei seit der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer vom 6. Februar 2009 bekannt gewesen, dass bei der S. AG vormals ... AG noch eine Steuerveranlagung offen gewesen sei. Die eingereichte Steuererklärung 2009 vom 25. November 2010 und die Steuerauscheidung des Kantons Glarus vom 30. September 2010 müssten als „Abmahnung“ verstanden werden. Unter den gegebenen Umständen stelle das Unterlassen (bzw. Verzögern) der Veranlagung des Gewinnes (und der Forderungsanmeldung) eine offensichtliche Nachlässigkeit der zuständigen Steuerbehörden dar und müsse ihn in seiner Sorgfaltspflicht als Liquidator entlasten. Daran werde trotz Argumentation der Vorinstanz mit den Verjährungsfristen für Steuerveranlagungen festgehalten.

2.2 Die Vorinstanz hält dagegen (vgl. ...), die Publikation des Auflösungsbeschlusses und der dreimalige Schuldenruf im SHAB genügten nicht, um den Entlastungsbeweis zu erbringen, dass der Beschwerdeführer als Liquidator das ihm Obliegende und Zumutbare dafür getan habe, dass im Rahmen der Löschung der Gesellschaft die geschuldeten Steuern sichergestellt und bezahlt würden. Sowohl die Grundstücksteuerveranlagung vom 6. Februar 2009 wie auch die Veranlagungsverfügung des Kantons Glarus vom 30. September 2010 zeigten mit aller Deutlichkeit auf, dass noch mit einer Steuerveranlagung 2009 und entsprechenden Steuern im Kanton Schwyz habe gerechnet werden müssen. Mit der Einreichung der Steuererklärung 2009 am 25. November 2010 sei auf jeden Fall erstellt, dass der im Kanton Schwyz erzielte,

selbst deklarierte Kapitalgewinn erst teilweise (durch die Grundstücksgewinnsteuer) besteuert worden sei und deshalb eine weitere Steuerrechnung des Kantons Schwyz pendent gewesen sei. Die Publikation der Löschung stelle lediglich den Abschluss der gesamten Liquidationshandlungen dar und habe keinen Einfluss auf das Liquidationsergebnis und die Haftung des Liquidators. Der Beschwerdeführer habe bereits vor der SHAB-Publikation als verantwortlicher Liquidator dafür zu sorgen, dass angesichts der bevorstehenden Löschung der Gesellschaft die Bezahlung allfälliger Steuerforderungen sichergestellt sei. Wenn er trotz der eingereichten Steuererklärung 2009 daran gezweifelt hätte, ob im Kanton Schwyz noch Steuern für das Steuerjahr geschuldet seien, hätte er sich bei der Steuerverwaltung Schwyz erkundigen müssen, was er nicht getan habe. Die zugelassene Revisionsexpertin stelle im Rahmen der Liquidationshandlungen des Beschwerdeführers eine Hilfsperson dar, deren Verhalten sich der Beschwerdeführer auf jeden Fall in seiner Tätigkeit als Liquidator anrechnen lassen müsse. Nachdem diese als Revisionsstelle am 16. April 2010 aus dem Register gelöscht worden sei, könne sie schon aus diesem Grunde ab diesem Zeitpunkt nicht mehr als Organ der Gesellschaft gehandelt haben. Zudem habe der Beschwerdeführer selber ausgeführt, dass diese von ihm mit der gesetzlich vorgeschriebenen Prüfung und Bestätigung bei vorzeitiger Verteilung des Vermögens beauftragt worden sei. Sollte diese ihren Auftrag schlecht erfüllt haben, stehe es dem Beschwerdeführer offen, dieser gegenüber allfällige Haftungsansprüche geltend zu machen. Im Übrigen wird von der Vorinstanz bestritten, dass die Einreichung der Steuererklärung und die Zustellung der Steuerausscheidung als „Abmahnung“ verstanden werden könnten. Vielmehr komme es in der Praxis oft vor, dass die Steuerverwaltung ersucht werde, die Veranlagungsverfügung speditiv voranzutreiben, damit die Liquidation der Gesellschaft abgeschlossen

werden könne, was der Beschwerdeführer nicht getan habe. Die Verjährungsfristen für die Veranlagung der offenen Steuerforderung für das Jahr 2009 seien eingehalten. Der Steuerbehörde könne weder ein trölerisches Verhalten, ein Fehlverhalten, noch eine unentschuld bare Untätigkeit vorgeworfen werden, welche die Sorgfaltspflicht des Beschwerdeführers in seiner Tätigkeit als Liquidator aufheben würde.

3.1 Art. 742 Abs. 1 OR sieht vor, dass die Liquidatoren bei der Übernahme ihres Amtes eine Bilanz zu erstellen haben. Gemäss Abs. 2 derselben Bestimmung sind die aus den Geschäftsbüchern ersichtlichen oder in anderer Weise bekannten Gläubiger durch besondere Mitteilung, unbekannte Gläubiger und solche mit unbekanntem Wohnort durch öffentliche Bekanntmachung im Schweizerischen Handelsamtsblatt und überdies in der von den Statuten vorgesehenen Form von der Auflösung der Gesellschaft in Kenntnis zu setzen und zur Anmeldung ihrer Ansprüche aufzufordern.

Ferner gilt es im vorliegenden Zusammenhang zu beachten, dass gemäss § 184 Abs. 1 Satz 2 StG die Steuern bei Beendigung der Steuerpflicht sofort fällig werden (vgl. dazu auch Art. 161 Abs. 4 Bst. b DBG, wonach die Steuer in jedem Falle mit der Anmeldung zur Löschung einer steuerpflichtigen juristischen Person im Handelsregister fällig wird). Die Solidarhaftung der Liquidatoren bezieht sich auf sämtliche Steuern, die noch nicht bezahlt sind, unabhängig davon, ob diese Steuern schon rechtskräftig veranlagt sind oder nicht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. Zürich 2009, Art. 55 N 8).

3.2 Der Beschwerdeführer war als Liquidator verpflichtet, bei Übernahme seines Amtes eine Übernahmebilanz bzw. Liquidations-

eröffnungsbilanz zu erstellen (Art. 742 Abs. 1 und 2 OR). Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer bei der Bestandesaufnahme und Feststellung der bestehenden Verbindlichkeiten auf Grund der bei der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz eingereichten Steuererklärung 2009 vom 25. November 2010, wie auch auf Grund der früheren Grundstückgewinnsteueranmeldung im Kanton Schwyz vom 6. Februar 2009 und der von der Steuerverwaltung im Kanton Glarus für die Steuerperiode 2009 vorgenommenen interkantonalen Steuerauscheidung vom 30. September 2010, darum wusste bzw. hätte wissen müssen, dass im Kanton Schwyz noch eine Steueranmeldung 2009 pendent war und mit einer entsprechenden Steuerrechnung 2009 im Kanton Schwyz noch gerechnet werden musste. Wenn er trotz der eingereichten Steuererklärung 2009 daran gezweifelt hätte, ob im Kanton Schwyz noch Steuern geschuldet waren, hätte er sich richtigerweise bei der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz danach erkundigen sollen.

Daran ändert nichts, und der Beschwerdeführer kann sich deshalb auch nicht erfolgreich damit entlasten, dass von ihm die Auflösung der Gesellschaft beim Handelsregisteramt des Kantons Glarus angemeldet, der 3-malige Schuldenruf im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) angeordnet und von der zugelassenen Revisionsexpertin für die vorzeitige Verteilung des Vermögens bestätigt wurde, „dass die Schulden getilgt sind und nach den Umständen angenommen werden kann, dass keine Interessen Dritter gefährdet werden“ (Art. 745 Abs. 3 OR).

3.3 Der Beschwerdeführer lässt zunächst ausser Acht, dass bekannte (resp. als bekannt vorauszusetzende) Gläubiger gemäss Art. 742 Abs. 2 OR grundsätzlich durch besondere Mitteilung, also durch eingeschriebenen Brief, über die Auflösung orientiert und zur Forderungsanmeldung

aufgefordert werden müssen (vgl. BSK OR II-Stäubli, Art. 742 N 4). Der Beschwerdeführer hätte sich deshalb in Bezug auf die im Kanton Schwyz noch pendente Veranlagung und zu erwartende Steuerrechnung nicht einfach mit der öffentlichen Bekanntmachung des Auflösungsbeschlusses und dem 3-maligen Schuldenruf im SHAB begnügen dürfen.

Dagegen können die Einreichung der Steuererklärung 2009 vom 25. November 2010 und die von der Steuerverwaltung des Kantons Glarus vorgenommene interkantonale Steuerauscheidung vom 30. September 2010 schon deshalb nicht im Sinne des Beschwerdeführers als „Abmahnung“ bzw. entsprechende Aufforderung der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz zur Geltendmachung ihrer Ansprüche verstanden werden, womit sich allenfalls eine besondere Mitteilung gemäss Art. 742 Abs. 2 OR im Rahmen der Liquidation erübrigt hätte, weil sich die Gesellschaft zum damaligen Zeitpunkt, als die Steuererklärung 2009 eingereicht wurde, noch gar nicht in Liquidation befand. Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz trifft daher keinen Vorwurf, dass die Veranlagung nicht unverzüglich nach der Einreichung der Steuererklärung 2009 vorgenommen wurde, zumal die im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung dem Kanton Schwyz für die Steuerperiode 2009 zugewiesenen Steuerfaktoren entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht ohne weiteres übernommen werden müssen.

3.4 Hinzu kommt, dass die Steuerbehörden des Bundes und des Kantons sich grundsätzlich darauf verlassen dürfen, dass das Handelsregisteramt ihnen Mitteilung macht, wenn die Löschung einer Aktiengesellschaft im Handelsregister angemeldet wird, und dass die Löschung erst vorgenommen wird, wenn die Steuerbehörden dieser zugestimmt haben (vgl. Art. 65 Abs. 2 HRegV; vgl. auch Art. 171 DBG).

Da die zuständigen Steuerbehörden ihre Zustimmung erst erteilen, wenn sämtliche Steuern der zu löschenden Gesellschaft bezahlt sind, haben die mit der Liquidation betrauten Personen regelmässig ein eigenes Interesse daran, die Veranlagung der noch offenen Steuerjahre und die abschliessende Rechnungsstellung durch die Steuerbehörden aktiv voranzutreiben, worauf auch die Vorinstanz zu Recht hinweist. Entsprechend wäre es auch dem Beschwerdeführer im vorliegenden Fall durchaus zuzumuten gewesen, von sich aus bei der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz eine entsprechende Saldoquittung für die noch pendente Veranlagung des Steuerjahres 2009 zu verlangen.

Dessen ungeachtet verhält es sich jedoch nicht so, dass nicht bzw. verspätete, d.h. nach Ablauf der Anmeldefrist geltend gemachte (Steuer-) Forderungen mit einer Ausschlusswirkung konfrontiert wären (vgl. etwa BGE 138 III 437, 440f. Erw. 4.2.2). Das gilt auch dann, wenn eine juristische Person in mehreren Kantonen steuerpflichtig war und die Zustimmung zur Löschung ohne Rücksprache unter den beteiligten Kantonen abgegeben wurde. Namentlich ist es auch nicht so, dass in einem solchen Fall (neben bzw. anstelle der Wiedereintragung der Gesellschaft) die Solidarhaftung der Liquidatoren nicht mehr zum Zuge kommen könnte (vgl. Locher, a.a.O., N 26 zu Art. 54 DBG), zumal die Wiedereintragung der Gesellschaft die Pflichten der Liquidatoren wieder aufleben lässt (vgl. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl. 2009, § 17 N 73). Solange deshalb die Steuerschulden der gelöschten Gesellschaft noch nicht verjährt sind, kann daher richtigerweise auch die Solidarhaftung des Beschwerdeführers als Liquidator noch zum Zuge kommen.

3.5 Schliesslich vermag den Beschwerdeführer auch nicht zu entlasten (wie vorstehend Erw. 3.2 erwähnt), dass im Hinblick auf die vorzeitige Verteilung des Vermögens (vor Ablauf des Sperrjahres gemäss Art. 745 Abs. 2 OR, das mit dem Tag nach dem dritten Schuldeneruf beginnt) von der zugelassenen Revisionsexpertin gemäss Art. 745 Abs. 3 OR bestätigt wurde, „dass die Schulden getilgt sind und nach den Umständen angenommen werden kann, dass keine Interessen Dritter gefährdet werden“.

Ob die zugelassene Revisionsexpertin damit zum Organ der Gesellschaft wird, erscheint fraglich, da dieser „spezielle Revisorenbericht“ nicht anstelle, sondern zusätzlich zum ordentlichen Verfahren gedacht ist (Böckli, a.a.O., § 17 N 66), im vorliegenden Fall die Gesellschaft gemäss Handelsregistereintrag vom 16. April 2010 auf eine eingeschränkte Revision verzichtet hat und seither über keine (gewählte) Revisionsstelle mehr verfügte. Es ginge jedoch zu weit, die zugelassene Revisionsexpertin als „Hilfsperson“ des Beschwerdeführers zu betrachten, deren Verhalten sich der Beschwerdeführer ohne weiteres zurechnen lassen muss, da die zugelassene Revisionsexpertin jedenfalls als „Prüferin“ gegenüber dem Beschwerdeführer in keinem Unterordnungsverhältnis steht (vgl. dazu auch Brehm, a.a.O., N 7ff. zu Art. 55 OR).

Ob die zugelassene Revisionsexpertin als „Prüferin“ (ebenfalls) ihre Sorgfaltspflichten verletzt hat und ob sie deswegen dem Beschwerdeführer ihrerseits Schadenersatz schuldet, ist hier nicht zu entscheiden. Der Beschwerdeführer haftet wegen des Verhaltens Dritter nur dann nicht, wenn es den ursächlichen Zusammenhang zwischen seinem Verhalten und dem Schaden unterbrochen hat (vgl. dazu BGE 97 II 221 S. 227f. Erw. 4 mit Hinweisen). Das trifft im vorliegenden Fall nicht zu. Für die

Bestandesaufnahme bei der Übernahme des Amtes als Liquidator und die Feststellung der bestehenden Verbindlichkeiten war der Beschwerdeführer selbständig verantwortlich (vgl. Art. 742 Abs. 1 und 2 OR). Daran vermag die (nachträgliche) Prüfungsbestätigung durch die zugelassene Revisionsexpertin gemäss Art. 745 Abs. 3 OR nichts zu ändern. Die Prüfungsbestätigung soll denn auch in erster Linie dem Schutz der Gläubigerinteressen dienen und nicht der (nachträglichen) Entlastung der mit der Liquidation betrauten Personen für ihr eigenes Verhalten.

Darüber hinaus kann nicht gesagt werden, dass mit der Bestätigung der zugelassenen Revisionsexpertin gemäss Art. 745 Abs. 3 OR zugleich eine Delegation der Verantwortung des Beschwerdeführers im Rahmen der Liquidation an die „Prüferin“ erfolgt wäre. Dies ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass es sich bei der „Prüferin“ zugleich um die frühere Revisionsstelle und vertragliche Vertreterin handelte, welche mit den Steuerangelegenheiten der Gesellschaft (in casu auch der Steuererklärung 2009) betraut war. Es besteht daher keine Veranlassung, die Haftung des Beschwerdeführers als Liquidator auf die gehörige Sorgfalt bei der Auswahl, Anweisung und Aufsicht der „Prüferin“ zu beschränken. Insofern steht dem Beschwerdeführer richtigerweise auch der Entlastungsbeweis im Sinne von Art. 55 Abs. 1 OR nicht zur Verfügung.

4. Zusammenfassend ist der Vorinstanz darin beizupflichten, dass der Beschwerdeführer nicht nachzuweisen vermag, dass er alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung angewendet hat. Der dreimalige Schuldenruf und die vorzeitige Löschung der Gesellschaft im SHAB mit Bestätigung der zugelassenen Revisionsexpertin führen nicht dazu, dass die Solidarhaftung des Beschwerdeführers als Liquidator für die geschuldete Steuer nicht

mehr zum Zuge kommen könnte. Die Prüfungsbestätigung der zugelassenen Revisionsexpertin vermag den ursächlichen Zusammenhang zwischen dem Verhalten des Beschwerdeführers und dem Schaden des Gemeinwesens nicht zu unterbrechen. Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde somit als unbegründet und ist daher abzuweisen.

Hinweis der Redaktion:

Das Bundesgericht hat eine gegen den vorstehenden Entscheid des Verwaltungsgerichts gerichtete Beschwerde mit Urteil vom 21. Oktober 2016 (2C_800/2015) abgewiesen.