

43 § 7 StG; Art. 55 DBG; § 12 Abs. 1 und 2 VRPG

Liquidatorenhaftung / Beiladung: Eine Beiladung entfällt aufgrund unterschiedlicher Rechtsfragen und mangels Stellung der Beizuladenden als rechtliche oder faktische Liquidatorin. Der Liquidator hat mit seiner Unterschrift die Verwendung der Aktiven der Zweigstelle vor Bezahlung der Steuerausstände ermöglicht. Auch die übrigen Voraussetzungen der Liquidatorenhaftung sind erfüllt.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 21. Februar 2019, in Sachen A. (3-RV.2017.132)

Aus den Erwägungen

5.

5.1.

Am 23. Juni 2009 wurde die Zweigniederlassung Z. der Gesellschaft B (Aktiengesellschaft nach niederländischem Recht) in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen. Als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift wurde C., als Leiter der Zweigniederlassung mit Einzelunterschrift D. eingetragen.

5.2.

Am 13. Mai 2014 wurde die Zweigniederlassung aufgehoben. Es ist unbestritten, dass dabei die Aktiven der Zweigniederlassung auf die Hauptunternehmung Gesellschaft B. (...) übertragen wurden. Unbestritten ist ebenso, dass Steuerausstände der Gesellschaft B., Zweigniederlassung Z., für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2013 von CHF 60'421.40 und für die direkten Bundessteuer 2013 von CHF 33'887.35 (je gemäss Verlustschein vom 6. Januar 2016) bis heute unbezahlt geblieben sind.

5.3.

Umstritten ist dagegen die Frage, ob D. (bzw. seine Rechtsnachfolger) dafür als Liquidator der Gesellschaft B., Zweigniederlassung Z., nach § 7 StG und Art. 55 DBG ins Recht gefasst werden können. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

6.

6.1.

Im Rekurs-/Beschwerdeverfahren wird – gleich wie im Einspracheverfahren – die Beiladung der Gesellschaft E. beantragt. Zur Begründung wird ausgeführt, die Liquidatoren würden nach der gesetzlichen Ordnung solidarisch haften. Es werde beabsichtigt, im Falle des Unterliegens gegen die beiden übrigen Liquidatoren zu regressieren. Nach zivilrechtlichen Grundsätzen hätten Solidarschuldner von der an den Gläubiger geleisteten Zahlung ein jeder den gleichen Teil zu übernehmen, wenn sich aus dem internen Rechtsverhältnis nichts Anderes ergebe. Bezahle ein Solidarschuldner mehr als seinen Teil, so habe er für den Mehrbetrag Rückgriff auf seine Mitschuldner. Die beizuladende Gesellschaft E. sei als faktische Liquidatorin zu betrachten. Da gegen diese zu Unrecht nicht vorgegangen werde, werde der Beschwerdeführer/Rekurrent im Unterliegensfall auf die Gesellschaft E. zurückgreifen, sollte ihn das Hauptunternehmen nicht schadlos halten. Dass die "Streitverkündung" im Einspracheverfahren nicht als Beiladung entgegengenommen worden sei, sei überspitzt formalistisch.

6.2.

Das KStA hat mit dem Einspracheentscheid die Beiladung zum einen mit der Begründung abgelehnt, die beantragte Streitverkündung sei im aargauischen Verwaltungsverfahren nicht vorgesehen. Zum anderen wurde ausgeführt und begründet, dass die Regress-situation nicht wie erforderlich nachgewiesen sei, weshalb auch eine Beiladung nicht in Frage komme.

6.3.

Die instruierende Behörde kann Dritte von Amtes wegen oder auf Antrag zum Verfahren beiladen, wenn sie durch den Ausgang des Verfahrens in eigenen Interessen berührt werden könnten. Mit der Beiladung wird der Entscheid auch für die Beigeladenen verbindlich (§ 12 Abs. 1 und 2 VRPG).

Die Beiladung bezweckt, die Rechtskraft des Urteils auf den Beigeladenen auszudehnen, damit dieser in einem später gegen ihn gerichteten Prozess das Urteil im Beiladungsprozess gegen sich gelten lassen muss. Sie dient der Rechtssicherheit sowie der Pro-

zessökonomie und verhindert sich widersprechende Urteile (Michael Merker, Rechtsmittel, Klage und Normenkontrollverfahren nach dem (aufgehobenen) aargauischen Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Kommentar zu den §§ 38-72 (a)VRPG, S. 191). Voraussetzung für eine Beiladung ist, dass der beizuladende Dritte in seinen rechtlichen Interessen durch den Entscheid betroffen ist. Es muss eine Rückwirkung auf eine Rechtsbeziehung zwischen der Hauptpartei und dem Beigeladenen in Aussicht stehen. Es kommt weniger darauf an, dass der Beigeladene unmittelbar, als dass er rechtlich durch den Ausgang des Prozesses betroffen ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 184; vgl. auch Alfred Kölz, Isabelle Häner, Martin Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Auflage, Zürich 2013, Rz. 929 a.E.; Merker, a.a.O., S. 192).

Die Beiladung ist eine notwendige, wenn der zu treffende Entscheid in der Sache für die Parteien und den beizuladenden Dritten nur einheitlich ergehen kann (z.B. Rechtsmittelentscheid zugunsten Beschwerdeführer belastet Dritten; Feststellung eines Rechtsverhältnisses, an welchem ein Dritter beteiligt ist; Einzelner aus Rechtsgemeinschaft führt Beschwerde, Prozessthema betrifft materiell alle; vgl. Botschaft des Regierungsrats des Kantons Aargau zum Verwaltungsrechtspflegegesetz vom 14. Februar 2007, S. 21). Eine Beiladung kommt nicht in Betracht, wenn eine Person als Hauptpartei in ein Verfahren einbezogen werden muss (Bundesgerichtsentscheid 2C_491/2009 vom 18. Mai 2011, Erw. 4).

6.4.

Vorab ist festzuhalten, dass der Rekurrent/Beschwerdeführer nicht die Beiladung der Gesellschaft B., oder von C. verlangt. Insoweit muss darauf nicht weiter eingegangen werden. Es ist kein Anlass für eine Beiladung dieser Personen von Amtes wegen ersichtlich.

6.5.

6.5.1.

Die vom KStA verfügte Haftung sanktioniert das Verhalten von D. als Liquidator der Gesellschaft B., Zweigniederlassung Z. Entsprechend sind im vorliegenden Verfahren sein Verhalten und allfällige Verantwortlichkeiten Thema. Untersucht werden soll insbe-

sondere, ob D. verpflichtet gewesen wäre, Steuerschulden der Zweigniederlassung der Gesellschaft B. vor Verteilung des Liquidationserlöses zu bezahlen bzw. deren Bezahlung sicherzustellen.

6.5.2.

Erst für den Fall des Unterliegens – d.h. wenn ein Fehlverhalten von D. vorliegend bestätigt würde – beabsichtigt der Rekurrent/Beschwerdeführer (bzw. seine Rechtsnachfolger), Regress auf die Gesellschaft E. zu nehmen. Dafür hätte er ein Verfahren vor dem Zivilrichter anzustrengen, welcher unabhängig vom Entscheid des Spezialverwaltungsgerichtes Handlungen bzw. Unterlassungen der Gesellschaft E. in Bezug auf deren Haftbarkeit beurteilen müsste. Ebenso wäre im Regressverfahren zu prüfen, ob bzw. in welchem Ausmass sich eine Pflichtverletzung der Regressnehmer auf eine allfällige Haftung der Gesellschaft E. auswirkt. Es geht damit um zwei vollständig unterschiedliche Fragenkomplexe, welche eine Beiladung ausschliessen.

6.5.3.

Hinzu kommt, dass der Gesellschaft E. – entgegen der im Rekurs bzw. in der Beschwerde vertretenen Auffassung – nicht die Funktion einer Liquidatorin im Sinne des Steuergesetzes zukommt (vgl. dazu ausführlich Erw. 8.4.2.) und deshalb für sie eine steuerliche Haftung ohnehin entfällt.

6.6.

Der Antrag auf Beiladung der Gesellschaft E. ist abzuweisen.

7.

7.1.

7.1.1.

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 (Art. 55 Abs. 1 DBG).

Liquidatorinnen oder Liquidatoren einer juristischen Person sind bei eigener Verantwortlichkeit und unter solidarischer Haftbarkeit verpflichtet, für die Erfüllung der Steuerpflicht aus dem Liquidationserlös zu sorgen, bevor dieser verteilt wird (§ 7 Abs. 1 StG). Die gleichen Pflichten und Haftungen haben Personen, welche die Verteilung des Liquidationserlöses massgeblich beeinflussen oder eine Gesellschaft faktisch liquidieren, ohne dass sie formell als Liquidatorinnen oder Liquidatoren eingesetzt sind (§ 7 Abs. 2 StG).

7.1.2.

Obwohl § 7 StG keine gemäss dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14) harmonisierte Bestimmung ist, lehnt sich die Regelung stark an jene von Art. 55 DBG (und Art. 15 VStG) an. Entgegen der Auffassung des Rekurrenten/Beschwerdeführers werden dennoch in § 7 StG – obwohl mit Art. 55 DBG nicht wortgleich – mit Bezug auf den Haftungstatbestand keine gegenüber dem Recht der direkten Bundessteuer anderen oder weitergehenden Voraussetzungen aufgestellt. Aus dem Wortlaut von § 7 StG ergibt sich klar, dass der Liquidator – in allgemeiner (und damit über die Regelung in Art. 55 DBG hinausgehender) Weise – für die Erfüllung der Steuerpflicht sorgen muss, bevor der Liquidationserlös verteilt wird (§ 7 Abs. 1 StG; vgl. auch Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 3).

7.1.3.

Als rechtlich unselbständiger Teil eines ausländischen Unternehmens ist die Zweigniederlassung mit einer beschränkten wirtschaftlichen und geschäftlichen Selbständigkeit ausgestattet (Art. 935 Abs. 2 OR; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 5 N 22, mit Verweisen). Als Betriebsstätte begründete die Gesellschaft B., Zweigniederlassung Z., im Kanton Aargau eine Steuerpflicht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit (§ 12 und § 63 Abs. 1 lit. b StG). Mit der Auflösung dieser Zweigniederlassung, welche sich mit der Löschung im Handelsregister manifestierte, endete die Steuerpflicht, ohne dass das Hauptunternehmen aufgelöst werden müsste (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hansulrich Meuter, Kommentar zum harmo-

nierten Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 60 N 23), gleich wie bei der Auflösung einer juristischen Person mit Sitz im Kanton Aargau (§ 66 Abs. 1 und 3 StG). In beiden Fällen hat ein Liquidator gleichermassen für die "Erfüllung der Steuerpflicht" zu sorgen. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb die Auflösung einer Zweigniederlassung eines ausländischen Hauptunternehmens in Anwendung von § 7 StG anders behandelt werden sollte als die Auflösung einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz.

7.1.4.

Entgegen der Auffassung des Rekurrenten/Beschwerdeführers liegt im aargauischen Recht eine rechtliche Grundlage für die Liquidatorenhaftung in Fällen der Aufhebung von Zweigniederlassungen (mit beschränkter Steuerpflicht) vor. In beiden Fällen wird die Steuerpflicht beendet. In beiden Fällen hat ein Liquidator für die Erfüllung der Steuerpflicht zu sorgen. Soweit im Rekurs das Fehlen einer genügenden gesetzlichen Grundlage für eine Liquidatorenhaftung geltend gemacht wird, wird der Rekurs abgewiesen. In der Beschwerde ist für das Recht der direkten Bundessteuer das Vorliegen einer genügenden gesetzlichen Grundlage unbestritten geblieben.

7.1.5.

Sind die Bestimmungen von Art. 55 DBG und § 7 StG wie dargelegt inhaltsgleich und die entsprechende Rechtsprechung (Bundesgerichtsurteil vom 14. September 2016 (2C 472/2015) = StE 2016 B 71.5 Nr. 3; VGE vom 30. Januar 2013 (WBE.2012.303, WBE.2012.302 und WBE.2012.215); RGE vom 26. Januar 2012 (3-RV.2010.113)) übertragbar, so gelten die Überlegungen zur Liquidatorenhaftung, wie sie nachfolgend zur direkten Bundessteuer angestellt werden, auch für den Bereich der Liquidatorenhaftung bei den Kantons- und Gemeindesteuern.

7.2.

Ursprünglich fand sich eine strenge Organhaftung lediglich im Verrechnungssteuergesetz (Art. 15 VStG). Da sich diese Lösung des Haftungsproblems nach Auffassung des Bundesgesetzgebers bewährt hatte (vgl. Botschaft über die Steuerharmonisierung, Bundesblatt (BBl) 1983 III 188), wurde sie mit dem Erlass des DBG auch in diesem Gesetz verankert. Art. 55 DBG ist in weiten Teilen der Vor-

schrift von Art. 15 VStG nachgebildet, so dass für die Auslegung auch die diesbezügliche Praxis und Lehre herangezogen werden müssen (teilweise anderer Auffassung: Walter Frei, Die Verantwortung des Verwaltungsrates im Steuerrecht, ZStP 1998, 267 mit Hinweis).

7.3.

Die Solidarhaftung bei Liquidation gemäss Art. 55 DBG greift, wenn die Liquidation einer juristischen Person materiell abgeschlossen wird (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil 2004, Art. 55 DBG N 12; a.A. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 55 DBG N 2, welche die Liquidatorenhaftung erst nach Beendigung der Liquidation beginnen lassen wollen). Vorausgesetzt ist stets, dass die Steuerverwaltung vorgängig erfolglose Bemühungen zur Eintreibung der Steuerschuld bei der juristischen Person selbst unternommen hat; die Liquidatorenhaftung ist subsidiär. Sie ist Haftung für die Steuerschuld eines anderen, nämlich der Gesellschaft, nicht für eigene Steuern der mithaftenden Person (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hansulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 60 N 3 und 8).

7.4.

Träger der Liquidatorenhaftung sind die mit der Verwaltung der Gesellschaft und mit deren Geschäftsführung betrauten Personen. Nebst den ordentlicherweise mit der Geschäftsführung betrauten Personen sind auch faktische Organe mit massgeblichem Einfluss auf das Unternehmen dazuzurechnen (Peter Locher, a.a.O., Art. 55 DBG N 8). Als mit der Liquidation betraut gelten nicht nur die speziell eingesetzten Liquidatoren, sondern sämtliche mit der Verwaltung oder Geschäftsleitung befassten Personen, die mit der Liquidationstätigkeit in irgendeiner Form betraut worden sind oder auf die Liquidation einen tatsächlichen Einfluss ausüben (Peter Locher, a.a.O., Art. 55 DBG N 9, mit Hinweisen).

7.5.

7.5.1.

Die Solidarhaftung bei Liquidation gemäss Art. 55 DBG greift nicht nur bei ordentlichen Liquidationen, sondern auch bei sog. faktischen Liquidationen. Eine faktische Liquidation ist anzunehmen, wenn eine Gesellschaft sich ihrer Aktiven begibt, wenn sie – mit anderen Worten – ausgehöhlt wird bzw. wenn ihr die wirtschaftliche Substanz entzogen wird, so dass die ordentliche Geschäftstätigkeit nicht mehr möglich ist (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Auflage, Basel 2012, Art. 15 VStG N 12 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Das Bundesgericht folgt dabei grundsätzlich einer objektiven Konzeption der faktischen Liquidation, nimmt aber eine faktische Liquidation in seiner Praxis stets nur aufgrund klarer Indizien an (Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 2011 (2C_868/2010), Erw. 4.5.1. bis 4.5.7.).

7.5.2.

Insbesondere bei faktischen Liquidationen, bei denen die Liquidatorenhaftung auch zur Anwendung kommt, bestehen naturgemäss Schwierigkeiten in Bezug auf die Festsetzung des Beginns der Liquidation. Dieser ist anzunehmen, wenn in Würdigung der gesamten Umstände eine Vermögensdisposition nicht mehr als geschäftliche Transaktion, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft bezeichnet werden muss (Urteile des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2008 (2C_502/2008), Erw. 3.1 und vom 19. April 2011 (2C_868/2010), Erw. 4.1 sowie das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. August 2010 (A-1898/2009), Erw. 5.2). Massgebend ist die letzte vor Beginn der Liquidation eingereichte Bilanz (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, a.a.O., Art. 15 VStG N 20). Auch verdeckte Gewinnausschüttungen können Teil einer faktischen Liquidation bilden. Nicht jede geldwerte Leistung stellt jedoch schon Teil einer faktischen Liquidation dar. Geldwerte Leistungen sind dann Teil oder Beginn einer faktischen Liquidation, wenn sie im konkreten Fall eine Etappe auf dem Weg zur faktischen Liquidation bilden (Urteil des Bundesgerichts

vom 18. Dezember 2008 (2C_502/2008), Erw. 3.2 mit Hinweis).

7.5.3.

Dem Umfang nach ist die Liquidatorenhaftung auf das Liquidationsergebnis begrenzt. Dieses ist anhand der Aktiven zu Verkehrswerten bei Eintritt des Auflösungsgrundes nach Tilgung der Schulden zu bestimmen. Zur Berechnung des Liquidationsergebnisses ist deshalb auf die letzte vor Beginn der faktischen Liquidation erstellte Bilanz abzustellen und das darin ausgewiesene Fremdkapital vom Total der Aktiven zu subtrahieren (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 4. Oktober 2010 (A-1594/2006), Erw. 7.4, vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 2011 (2C_868/2010), Erw. 4.8). Naturgemäss sind dabei die Steuerschulden, die Gegenstand der Liquidatorenhaftung bilden, nicht zu berücksichtigen. Es geht gerade darum zu ermitteln, in welchem Umfang Mittel vorhanden waren, um die Steuerschulden zu erfüllen.

7.6.

7.6.1.

Anders als Art. 15 Abs. 3 VStG bestimmt Art. 55 DBG nicht ausdrücklich, dass der Mithaftende im Verfahren die gleichen Rechte und Pflichten wie der Steuerpflichtige (bzw. hier die juristische Person) hat. Dennoch lässt sich die zu Art. 15 Abs. 3 VStG entwickelte Praxis mutatis mutandis auf die Liquidatorenhaftung gemäss Art. 55 Abs. 1 DBG übertragen, ist doch diese Haftung der Mithaftung gemäss Art. 15 VStG nachgebildet und erweisen sich die dazu entwickelten Verfahrensregeln auch im Rahmen der Anwendung von Art. 55 DBG als sachgerecht.

7.6.2.

Anfechten kann der Mithaftende nicht nur den Bestand seiner Mithaftung, sondern auch den Steuerbetrag, für den er haftet. Hatte der Mithaftende indessen schon als Organ der juristischen Person Gelegenheit, den Bestand der Steuerforderung zu bestreiten, kann er die inzwischen in Rechtskraft erwachsene Steuerforderung nicht nochmals als mithaftendes Organ anfechten. Hatte er jedoch infolge Ausscheidens aus seiner Organstellung keine Gelegenheit, die Veranlagung anzufechten, so muss ihm die Möglichkeit offenstehen, die

Steuerforderung noch (nachträglich) zu bestreiten (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, a.a.O., Art. 15 VStG N 41, mit Hinweisen).

7.6.3.

Der dargelegte Ausschluss der Möglichkeit der Bestreitung des Bestands der Steuerforderung zerfällt in zwei unterschiedliche Aspekte: Zum einen fällt nicht in Betracht, die rechtskräftig festgelegte Steuerforderung im Rahmen des Verfahrens betreffend Liquidatorenhaftung erneut infrage zu stellen. Das wird bereits durch die Rechtskraft der entsprechenden Veranlagung, die sich allein auf die darin festgelegten Steuerfaktoren erstreckt, ausgeschlossen (unter Vorbehalt des Vorliegens von Revisionsgründen). Der Ausschluss der Möglichkeit der Bestreitung der Steuerforderung bezieht sich darüber hinaus aber auch auf die inhaltliche Begründung der infrage stehenden Veranlagung(en), jedenfalls soweit diese selbst die teilweise oder ganze vollständige faktische Liquidation der Gesellschaft statuieren. Es ist aufgrund des Gebots des Verhaltens nach Treu und Glauben bzw. des Rechtsmissbrauchsverbots ausgeschlossen, dass ein für die Liquidation einer Gesellschaft Verantwortlicher zunächst Veranlagungen, in denen Entnahmen aus der Gesellschaft festgestellt werden, die zu deren Aushöhlung beitragen, selbst wenn es sich dabei um Ermessensveranlagungen infolge Nichteinreichung der Steuererklärungen handelt, ohne Widerspruch hinnimmt, die von den Steuerbehörden festgestellten Entnahmen hingegen dann, wenn er persönlich für die ungedeckt gebliebenen Steuern der Gesellschaft in Anspruch genommen wird, wiederum bestreiten kann.

7.6.4.

Gegenstand der Haftungsverfügung ist allein die subsidiäre und damit akzessorische Haftung des Geschäftsführers für die rechtskräftig festgesetzte Steuerschuld der Gesellschaft. Bei der Liquidatorenhaftung geht es im Übrigen allein um den Abfluss aus dem Steuersubjekt, welcher bereits rechtskräftig festgestellt wurde. Bei der Problematik der Veranlagung von Gesellschaft und Beteiligtem steht dagegen die Frage im Vordergrund, ob was bei der Gesellschaft rechtskräftig als abgeflossen festgestellt wurde, ohne weiteres auch beim Beteiligten als zugeflossen gelten kann. Diese beiden Themen

lassen sich nur sehr beschränkt vergleichen. Es ist daher abzulehnen, sämtliche Einwendungen gegen die Veranlagung selbst (wieder) zuzulassen, sofern der Mithaftende schon als Organ der juristischen Person Gelegenheit hatte, den Bestand der Steuerforderung zu bestreiten. Dadurch würde zudem der rechtspolitische Zweck der Haftungsordnung gemäss Art. 55 DBG weithin unterlaufen, besteht der Sinn der Norm doch offensichtlich nicht darin, dass die Steuerverwaltung nochmals ein vollständiges Veranlagungsverfahren durchführen muss, sondern darin, ihr ein effizientes Mittel zur Durchsetzung offen gebliebener Steuerforderungen von Gesellschaften in die Hand zu geben.

8.

8.1.

Der Rekurrent/Beschwerdeführer lässt ausführen, D. gelte als Leiter der Zweigniederlassung mit Einzelzeichnungsberechtigung ohne Weiteres als Mithaftender im Sinne von Art. 55 Abs. 1 DBG bzw. § 7 StG. Die Tätigkeit von D. sei jedoch bloss ausführender und somit untergeordneter Natur gewesen. Die Willensbildung habe bei C. gelegen. So habe dieser entschieden, die Struktur in der Schweiz zu schliessen. Im Zusammenhang mit den Modalitäten der Schliessung der Zweigniederlassung habe D. mit C. wiederholt – insbesondere über F., Prokuristin der Gesellschaft E. – Rücksprache genommen. Das zeige die weisungsgebundene Stellung von D., welcher auch der Gesellschaft E. hierarchisch unterstellt gewesen sei. Die Gesellschaft E. habe D. als "ihren Treuhänder" angesehen. Er habe lediglich als "Unterzeichner" gedient. Die Gesellschaft E. sei mit der Verwaltung oder der Geschäftsleitung betraut gewesen. Sie sei mit der Verwaltung der Wertschriften mandatiert gewesen. Es sei erstellt, dass sie mit der Liquidationstätigkeit in "irgendeiner Form" betraut worden sei. Sie sei dadurch faktische Liquidatorin geworden. Die Gesellschaft E. habe den erheblicheren Beitrag als D. zur Willensbildung der Zweigniederlassung geleistet. Es sei unangemessen und insbesondere deshalb nicht mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar, dass sich die kantonale Steuerverwaltung einzig an D. gewandt habe, da es sich bei den von der Gesellschaft E. verwalteten

Wertschriften mit 94.44 % um die grösste Aktivenposition gehandelt habe.

8.2.

8.2.1.

Gemäss den Eintragungen im Handelsregister fungierten C. als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift und D. als Leiter der Zweigniederlassung mit Einzelunterschrift. D. reichte die von ihm unterzeichnete Anmeldung auf Löschung der Zweigniederlassung (Eingang beim Handelsregisteramt am 6. Mai 2014) ein.

8.2.2.

Die Tätigkeit von D. basierte wohl ursprünglich auf dem Mandatsvertrag zwischen der Gesellschaft G., und der Gesellschaft B. vom 23./30. Dezember 2005, aus welchem sich eine gewisse Weisungsgebundenheit des von der Gesellschaft G. "zur Verfügung gestellten" D. – dieser war selbst nicht Vertragspartei – ergibt. Hingegen kann nicht mehr auf den Mandatsvertrag abgestellt werden, da der Konkurs über die Gesellschaft G. am 1. März 2012 als geschlossen erklärt und diese im Handelsregister gelöscht worden war. Damit gingen sämtliche Rechte und Pflichten irgendwelcher Art aus dem genannten Vertrag unter. Ein Folgevertrag zwischen D. und der Gesellschaft B. wurde nicht beigebracht und auch nicht geltend gemacht.

Hingegen handelte D. für die Zweigniederlassung der Gesellschaft B. tatsächlich in wesentlichen Bereichen. So reichte er die von ihm unterzeichneten Steuererklärungen – insbesondere diejenigen für die Jahre 2009 bis 2012 – ein. Dabei wurde er jeweils unter "Verwaltungsorgane" in der Rubrik "Geschäftsleitung" genannt. Sodann erstellte die ihm gehörende Gesellschaft H. die Abschlüsse der Zweigniederlassung, welche von ihm – jedenfalls zu Steuerzwecken – unterzeichnet wurden. Dass daneben auch von C. unterzeichnete Jahresrechnungen, so diejenige für das Jahr 2012 bestehen, ändert an der insoweit uneingeschränkten Handlungsfähigkeit und Tätigkeit von D. nichts. Mit der Steuererklärung 2009 erteilte D. der Gesellschaft H. die Vertretungsvollmacht in Steuersachen.

Gegenüber der Bank I. wurde in der Rubrik "Aufträge erteilen" die Zugriffsberechtigung zu zweien bekannt gegeben (vgl. Formulare

"Regelung der Zugriffsberechtigung" vom 19. März 2010, "Erklärung über den Anschluss an das Bank I. e-Banking vom 19. März 2010 und "Rechtverbindliche Unterschriften" vom 19. März 2010). Daraus ergibt sich, dass C. nur im Zusammenwirken mit D. über Wertschriften und Konti bei der Bank I. verfügen konnte.

8.3.

8.3.1.

Der Gesellschaft E. wurde im Handelsregister keine (Organ-) Funktion zuerkannt.

8.3.2.

Die Tätigkeit der Gesellschaft E. basierte auf dem Verwaltungsauftrag mit der Gesellschaft B. vom 24. November/1. Dezember 2009, welcher auch für die Zweigniederlassung Z. bindend war und deren Vermögenswerte umfasste. Dieser Vertrag wurde ausschliesslich von C. unterzeichnet. Vereinbart wurde dem Vertragstypus entsprechend nichts Anderes als die Vermögensverwaltung im Rahmen des Anlageprofils und des "Anhang II zu Verwaltungsauftrag betreffend Zusatzinstruktionen für nicht bankübliche Anlagen". Weiter wurde eine "Vollmacht für Finanzintermediäre" gegenüber der Bank I. ausgestellt.

8.4.

8.4.1.

Aus diesem Sachverhalt ergibt sich, dass die Tätigkeiten von D. für die Zweigstelle der Gesellschaft B. – insbesondere im Steuerbereich – allumfassend und uneingeschränkt waren, was sich insbesondere aus der im Handelsregister erteilten Einzelunterschrift ergibt. Mit der gegenüber der Bank I. erteilten Zugriffsberechtigung zu zweien war es D. sodann möglich, finanzielle Transaktionen betreffend Konti und Wertschriften zu bewilligen oder zu blockieren. Dass er sich dessen bewusst war, ergibt sich insbesondere aus seiner E-Mail vom 22. Januar 2014 an F. Insofern kann ihm bei der Verwaltung und der Aufhebung der Zweigniederlassung keinesfalls eine nur untergeordnete Rolle zugebilligt werden. Der Rekurrent/Beschwerdeführer hat denn auch im Rekurs bzw. in der Beschwerde zu Recht ausgeführt, dass D. als Mithaftender im Sinne von Art. 55 DBG/ § 7 StG zu betrachten sei.

8.4.2.

Demgegenüber begründet der der Gesellschaft E. erteilte Vermögensverwaltungsauftrag keine Liquidatorenstellung im Sinne von Art. 55 DBG/§ 7 StG. Zum einen verfügte diese über keine handelsrechtliche Unterschriftsberechtigung. Die Stellung als rechtliche Liquidatorin entfällt daher.

Zum anderen konnte sie mit der ihr erteilten (beschränkten) Vollmacht als Finanzintermediärin nicht über die Konti und die Wertschriften bei der Bank I. als Ganzes verfügen. Andernfalls wäre mit Sicherheit für die Übertragung der Wertschriften und Konti von der Bank I. auf die Bank K. nicht die Unterschrift von D. eingeholt worden. Die Tätigkeit war auf die Vermögensverwaltung beschränkt. Damit entfällt auch die Stellung als faktische Liquidatorin.

Mangels Liquidatorenstellung entfällt auch eine Beiladung (vgl. Erw. 6.5.3.).

8.5.

Die vom Rekurrenten/Beschwerdeführer geltend gemachte Ungleichbehandlung bzw. in Missachtung des Verhältnismässigkeitsprinzips erfolgte Inanspruchnahme von D. als Liquidator ist nicht auszumachen. Wie ausgeführt, kommt der Gesellschaft E. im Gegensatz zu D. keine Liquidatorenstellung zu, so dass eine Gleichbehandlung zum Vornherein nicht in Betracht kommt. Darüber hinaus knüpft die Haftung als Liquidator an der Möglichkeit zur Verwendung des Liquidationsergebnisses vor Bezahlung von Steuern an. Diese stand nur D. und C. zu. Da C. Wohnsitz im Ausland hat und den Schweizer Steuerbehörden die Geltendmachung von Steuerguthaben in Holland nicht möglich ist, war es nicht unverhältnismässig, allein D. zwecks Haftung ins Recht zu fassen.

8.6.

D. hat mit seiner Unterschrift auf dem an die Bank I. gerichteten Schreiben "Account Closure" vom 20. Januar 2014 erst die Verwendung der Guthaben der Zweigniederlassung der Gesellschaft B. ermöglicht. Ohne seine Unterschriften wäre eine Verwendung der Aktiven der Zweigstelle vor Bezahlung der Steuerausstände nicht möglich gewesen. Dass solche bestanden, musste ihm als für Steuerangelegenheiten verantwortliche Person ohne Weiteres bekannt sein.

Hätte er die Unterschrift berechtigterweise verweigert, hätte ihm allenfalls eine Abberufung als Leiter der Zweigniederlassung drohen können, nicht jedoch eine Liquidatorenhaftung.

9.

Die übrigen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Liquidatorenhaftung gegenüber D. sind ebenfalls erfüllt. Die Steuerforderungen wurden vorgängig gegen die Zweigniederlassung der Gesellschaft B. geltend gemacht. Daran ändert nichts, dass die Gesellschaft B. als Hauptunternehmen nicht ins Recht gefasst wurde, da eine Zwangsvollstreckung von Steuerforderungen im Ausland nicht möglich ist.

Der Steuerausfall gegenüber der liquidierten Zweigniederlassung der Gesellschaft B. ist betraglich ausgewiesen und unbestritten. Ebenfalls waren im Zeitpunkt der Übertragung weit mehr als die für die Bezahlung der Steuerforderungen notwendigen Mittel vorhanden. Die Erfüllung der Steuerforderungen wäre damit möglich gewesen.

10.

Aufgrund dieser Erwägungen sind die Beschwerde und der Rekurs insgesamt abzuweisen.

44 § 121 StG

Quellensteuer / Internationaler Wochenaufenthalter / Rückerstattungsanspruch für Fahrtkosten für die Rückkehr an den ausländischen Wohnort: Die Beweislast für die Rückkehr an den ausländischen Wohnort liegt beim internationalen Wochenaufenthalter.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 21. März 2019, in Sachen A. (3-RV.2017.189)

Aus den Erwägungen

2.