Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.388/2005 /vje

Urteil vom 2. März 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Johannes Säuberli,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, Waltersbachstrasse 5, 8090 Zürich.

Gegenstand
Sicherstellungsverfügung,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Sicherstellungsverfügung des Kantonalen Steueramts Zürich vom 8. Juni 2005.

Sachverhalt:
A.
Wegen Steuergefährdung erliess das Kantonale Steueramt Zürich, Dienstabteilung Bundessteuer, (nachfolgend: Steueramt) am 8. Juni 2005 gegenüber A.X._____ und B.X._____ eine Sicherstellungsverfügung über den Betrag von Fr. 252'569.75 nebst Zins zur Deckung der direkten Bundessteuer für die Steuerjahre 1999-2004 und der Verzugszinsen bis zum Erlassdatum der definitiven und mutmasslichen ordentlichen Steuern.
Zur Begründung führte es aus, die Steuerpflichtigen hätten die Steuerbehörden in bisherigen Kontakten betreffend ihre Einkommensverhältnisse vorsätzlich in die Irre geführt. Im Rahmen des Bezugsverfahrens hätten die Steuerpflichtigen am 14. März 2005 eine Vermögenszusammenstellung eingereicht, die einen erheblichen Passivenüberschuss ausweise. Die behaupteten Passiven seien allerdings nicht ausgewiesen und auch in der Steuererklärung nicht identisch aufgeführt. Deshalb und weil sich die Steuerpflichtigen selber als zahlungsunfähig bezeichneten, erschienen die Steuerausstände objektiv als gefährdet. Die genannte Vermögenszusammenstellung weise Aktiven aus, die erst vor kurzer Zeit für die Altersvorsorge beiseite gestellt worden, aber für die Begleichung der aktuellen Steuerausstände auszulösen seien.
Den Betrag von Fr. 252'569.75 begründet das Steueramt mit einer offenen Forderung von Fr. 29'022.– für die definitiv veranlagte direkte Bundessteuer der Periode 2003, mit provisorischen Veranlagungen der Steuerperioden 1999, 2000 und 2004, für die insgesamt Fr. 206'517.75 in Rechnung gestellt worden seien, sowie mit zusätzlich zu erwartenden Steuern von ca. Fr. 30'000.– für die provisorisch veranlagten Steuerperioden 2001 und 2002. Verzugszinsen seien insgesamt ca. Fr. 17'000.– aufgelaufen.
B.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 15. Juni 2005 beantragen A.X._____ und B.X._____ dem Bundesgericht, die Sicherstellungsverfügung gegen B.X._____ ersatzlos aufzuheben. Das für 1999 steuerbare Einkommen von Fr. 1'453'900.– sei zu einem grossen Teil auf eine vom Zürcher Verwaltungsgericht am 15. Dezember 2004 als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierte Zahlung von Fr. 1'084'425.–

der S._____ AG an den Beschwerdeführer zurückzuführen. Angesichts der hohen Steuerforderung von Fr. 372'874.45 (inkl. Staats- und Gemeindesteuern) hätten die Beschwerdeführer das Steueramt um Erlass von Haftungsverfügungen für die Steuern 1999-2004 ersucht, was aber teilweise abgelehnt worden sei. In seinen Haftungsverfügungen vom 7. Juni 2005 habe das Steueramt für die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 1999 und 2000 den Anteil der Ehefrau auf Fr. 33'891.10 und den des Ehemannes auf Fr. 173'253.25 festgelegt. Die Beschwerdeführerin habe um Erlass der Haftungsverfügungen ersucht, um ihrer persönlichen Verpflichtung gegenüber dem Fiskus nachkommen zu können, wozu sie als selbständige Ärztin mit einem jährlichen Einkommen von über Fr. 200'000.– in der Lage sei. Die Voraussetzungen zum Erlass einer Sicherstellungsverfügung seien bei
ihr nicht erfüllt. Die im Gesetz vorgesehene Einschränkung der ehelichen Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten könnte über die Sicherstellung ausgehebelt werden, wenn die Sicherstellungsverfügung ihr gegenüber nicht aufgehoben werde, weil es der Steuerbehörde dann unbenommen sei, den Arrest für die gesamte Steuerschuld beider Ehegatten bei der Beschwerdeführerin zu prosequieren.
Das kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde kostenfällig abzuweisen.
In dem vom Präsidenten angeordneten zweiten Schriftenwechsel halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen eine Sicherstellungsverfügung für die direkte Bundessteuer kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen nach Zustellung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erheben (Art. 169 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die vorliegende, rechtzeitig eingereichte Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist damit zulässig. Die Beschwerdeführer sind als Adressaten der Sicherstellungsverfügung zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 103 lit. a OG).
1.2 Nach Art. 104 lit. a OG kann mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreiten oder Missbrauch des Ermessens, gerügt werden. Da im vorliegenden Fall nicht eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden hat, kann das Bundesgericht auch die Feststellung des Sachverhaltes überprüfen (Art. 104 lit. b in Verbindung mit Art. 105 OG). Es ist dabei nicht an die Aktenlage gebunden, auf welcher der angefochtene Entscheid beruht, und kann auch auf neue Tatsachen abstellen, selbst wenn diese nach dem angefochtenen Entscheid eingetreten sind, eingeschlossen solche, die im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels vorgetragen worden sind (BGE 113 Ib 327 E. 2b S. 331 mit Hinweisen; betreffend Sicherstellungsverfügungen: Urteil 2A.380/2001 vom 12. März 2002, publ. in: StR 57/2002 S. 336, E. 1.2 mit Hinweis).
1.3 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188 mit Hinweis).
2.
2.1 Nach Art. 169 Abs. 1 DBG kann die kantonale Verwaltung die Sicherstellung der direkten Bundessteuer bereits vor deren rechtskräftigen Festsetzung verlangen, namentlich wenn die Bezahlung der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer als gefährdet erscheint. Die Sicherstellungsverfügung gibt den sicherzustellenden Betrag an und ist sofort vollstreckbar.
2.2 Eine besondere Handlungsweise, ein "Verhalten" des Steuerpflichtigen, das sich auf die Bezahlung der Steuerforderung nachteilig auswirken könnte, verlangt Art. 169 DBG nicht. Es genügt, dass die Bezahlung der Steuerforderung objektiv aufgrund der gesamten Umstände gefährdet erscheint. Das ist etwa dann der Fall, wenn die steuerpflichtige Tätigkeit in einer Weise ausgestaltet ist, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich durch Verschiebung von Vermögenswerten namentlich ins Ausland der Steuervollstreckung zu entziehen (Urteil 2A.380/2001 vom 12. März 2002, publ. in: StR 57/2002 S. 336, E. 2.1; vgl. BGE 108 Ib 44), oder wenn der Steuerpflichtige den Veranlagungsbehörden gegenüber systematisch seine Einkommens- und Vermögenssituation verschleiert (Urteil 2A.247/1995 vom 27. Oktober 1995, publ. in: ASA 66 479, E. 2). Bei der Beurteilung der Gefahr, dass der Steuerpflichtige sich seiner Steuerpflicht entzieht, kommt der leichten Verwertbarkeit und Verschiebbarkeit des vorhandenen Vermögens erhebliche Bedeutung zu. Als Indiz für eine Steuergefährdung kann auch das bisherige Verhalten des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren - wie Stellen trölerischer

Anträge, Einreichen unvollständiger Buchhaltungen, Nichtbeibringen
eingeforderter Unterlagen - ins Gewicht fallen (vgl. Urteile 2A.550/2002 vom 8. September 2003, publ. in: StE 2004 B 99.1 Nr. 11, E. 1.1; 2A.81/1994 vom 28. Februar 1995, publ. in: ASA 65 386, E. 3).
2.3 Ob die Steuerschuld besteht, prüft das Bundesgericht im Sicherstellungsverfahren nur provisorisch und vorfrageweise. Dasselbe gilt für die Höhe des sicherzustellenden Betrags, der bloss glaubhaft zu machen ist. Die nähere Abklärung der Steuerpflicht und einer allfälligen (Mit-) Haftung des Ehegatten sowie die Festsetzung der Höhe der Abgabe bleiben dem Hauptverfahren in der Steuersache selbst vorbehalten. Das Bundesgericht beschränkt sich bei der Prüfung dieser Fragen auf eine Prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse. Auch die Gefährdung der Steuerforderung ist nach dem Wortlaut des Gesetzes ("erscheint") nur glaubhaft zu machen (Urteile 2A.550/2002 vom 8. September 2003, publ. in: StE 2004 B 99.1 Nr. 11, E. 4; 2A.435/2000 vom 8. Mai 2001, E. 2; 2P.243/1997 vom 12. März 1998, publ. in: ASA 67 722, E. 3b; 2A.247/1995 vom 27. Oktober 1995, publ. in: ASA 66 479, E. 2, je mit Hinweisen).
3.
Fraglich ist, ob das Steueramt von der Beschwerdeführerin Sicherstellung im verfügten Umfang verlangen durfte.
3.1 Nach Art. 9 Abs. 1 DBG wird das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet. Ehegatten, die in einer solchen Ehe leben, haften nach Art. 13 Abs. 1 DBG solidarisch für die Gesamtsteuer. Jeder Gatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist (Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG).
Eine einmal angeordnete Sicherstellungsverfügung verliert ihre Rechtswirkungen nicht, wenn die Ehegatten sich nachträglich trennen, womit die Solidarhaftung für die noch offenen Steuerschulden gemäss Art. 13 Abs. 2 DBG an sich entfällt (Urteil 2A.435/2000 vom 8. Mai 2001, E. 2; Ferdinand Fessler, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 29 zu Art. 169 DBG).
3.2 Rechtlich ist auch dann von zwei, je an einen Ehegatten gerichteten Mitteilungen auszugehen, wenn sie in einer einzigen Zuschrift zugestellt werden (vgl. Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 29 zu Art. 113 DBG). Haften beide Ehegatten solidarisch für den gesamten Betrag, besteht kein Anlass, die Sicherstellungsverfügungen in zwei getrennten Mitteilungen zuzustellen. Ist jedoch eine Haftungsaufteilung nach Art. 13 Abs. 1 DBG beantragt oder bereits vorgenommen, ist der mutmasslichen Haftung beim Erlass der Sicherstellungsverfügung Rechnung zu tragen (vgl. Andreas Schorno/Bernhard Meier, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, Muri/Bern 2004, § 232 N. 13). Da es sich bei der Sicherstellungsverfügung um ein reines Sicherungsinstrument handelt, ist in diesem Verfahren eine Haftungsaufteilung nur in ganz offensichtlichen Fällen vorzunehmen. Denn im ordentlichen Veranlagungsverfahren oder im Haftungsteilungsverfahren ist zu klären, wie es sich mit der Haftung tatsächlich verhält (vgl. Bernhard Greminger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas
[Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 5 zu Art. 13 DBG). Andernfalls könnte mit dem Hinweis auf die Haftungsaufteilung die Sicherstellung gefährdet werden, bei der es einzig darum geht, Vermögenswerte vor dem Verschwinden zu sichern.
3.3 Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, aufgrund ihrer gesicherten Situation als Ärztin mit einem jährlichen Erwerbseinkommen von über Fr. 200'000.– sei sie in der Lage, ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Dass sie dies infolge der fehlenden Haftungsverfügung erst jetzt tun könne, sei ihr nicht vorzuwerfen. Sinngemäss macht sie geltend, sie habe ihren Anteil nur deshalb nicht bezahlt, weil es das Steueramt versäumt habe, die von ihr geforderte Haftungsaufteilung vorzunehmen. Deshalb sei die Sicherstellungsverfügung ihr gegenüber ganz aufzuheben und nicht nur zu reduzieren.
Das Steueramt hat in der angefochtenen Verfügung die Sicherstellung von Fr. 252'569.75 nebst Zins verlangt. Es kommt in seiner Vernehmlassung vom 25. August 2005 nach Zusammenrechnung der einzelnen Ausstände, für welche die Beschwerdeführerin solidarisch oder (aufgrund der Haftungsaufteilung vom 7. Juni 2005) allein haftet, zum Schluss, ihr gegenüber sei eine Sicherstellung von Mitteln in der Höhe von ca. Fr. 185'000.– gerechtfertigt.
Auch wenn - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - nicht zu beanstanden ist, dass das Steueramt mutmassliche Verwertungskosten in den sicherzustellenden Betrag eingerechnet hat, kann die doch erhebliche Differenz zum verlangten Betrag von Fr. 252'569.75 nicht ausreichend damit begründet werden, dass mut-

massliche Steuern ihrer Natur gemäss nicht genau beziffert werden könnten. Das Bundesgericht kann jedoch die angefochtene Sicherstellungsverfügung auch aus andern als den dort angegebenen Gründen aufrecht erhalten, namentlich kann es auf neue Tatsachen abstellen (Art. 114 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 1 OG).
3.4 Das Steueramt machte in seiner Vernehmlassung vom 25. August 2005 geltend, in der Steuerperiode 2001, die erst provisorisch veranlagt ist, gebe es Gutschriften der von den Beschwerdeführern als Alleinaktionäre beherrschten S._____ AG von rund Fr. 2,2 Mio., deren Steuerfreiheit noch nicht nachgewiesen sei.
Die Beschwerdeführerin behauptet in ihrer Replik vom 19. September 2005 zwar, der T._____ AG, welche die Steuerdeklaration 2001 erstellt habe, sei lediglich ein Fehler unterlaufen, was "mit einem Auszug aus der Deklaration 2001 sowie der korrespondierenden Jahresrechnung 2001" belegt worden sei. Aus dem Brief der T._____ AG an das Steueramt vom 29. Juni 2005 geht hervor, dass es sich bei der "Wertschriftenposition 'S._____ AG, Zug (Kontokorrent)' im Betrage von CHF 1'199'422 [...]um ein grosses Missverständnis handelt". Der "effektive Kontoauszug 2001" sei "jedoch nicht mehr auffindbar, da die Buchhaltung nach dem Konkurs 'entsorgt' wurde".
Diese Umstände genügen für die Glaubhaftmachung, die Einkommens- und Vermögenssituation werde systematisch verschleiert. Die nur unvollständig eingereichte Buchhaltung bzw. das Nichtbeibringen der eingeforderten Unterlagen sowie der ausdrückliche Hinweis darauf, dass die Buchhaltung, für die eine zehnjährige Aufbewahrungspflicht besteht (vgl. Art. 747 und 962 OR), "entsorgt" worden war, indiziert klar eine Steuergefährdung. Als Aktionärin der fraglichen Gesellschaft kann eine Mithaftung der Beschwerdeführerin nicht ohne weiteres ausgeschlossen werden. Für eine Haftungsaufteilung nach Art. 13 Abs. 1 DBG ist die Beschwerdeführerin deshalb ins ordentliche Veranlagungsverfahren zu verweisen (vgl. Bernhard Greminger, a.a.O., N. 4 zu Art. 13 DBG).
Angesichts der noch unklaren Behandlung der Gutschriften in der erst provisorisch veranlagten Steuerperiode 2001 erscheint demnach der von der Beschwerdeführerin sicherzustellende Betrag von Fr. 252'569.75 nebst Zins auch dann nicht als unangemessen, wenn die inzwischen geleisteten Zahlungen berücksichtigt werden.
3.5 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.
Bei diesem Verfahrensausgang werden die Beschwerdeführer unter Solidarhaft kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 und 7 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 159 Abs. 2 OG).
Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern und dem Kantonalen Steueramt Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 2. März 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: