Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.380/2001/bmt

Urteil vom 12. März 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Uebersax.

A._____, Beschwerdeführer,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Abteilung Rechnungswesen, Steinbruchstrasse 20, 7001 Chur.

Sicherstellungsverfügung

(Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Sicherstellungsverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Abteilung Rechnungswesen, vom 15. August 2001)

Sachverhalt:
A.
Bei der Veranlagung für die direkte Bundessteuer und Kantonssteuern 1999/2000 legte A._____ seiner Steuererklärung kein Wertschriftenverzeichnis bei. Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden hielt bei einem deklarierten Einkommen von Fr. 122'245.– (1997) und Fr. 145'577.– (1998) eine Barauszahlung der Lohnzugänge für unwahrscheinlich und verlangte von A._____ die Einreichung eines Wertschriftenverzeichnisses. Nachdem die Existenz mehrerer nicht deklarierter Bankkonti bekannt geworden war, stufte sie A._____ am 2. August 2001 gegenüber dessen Selbstdeklaration beim Vermögen um Fr. 606'530.– und beim Einkommen um Fr. 620'189 höher ein. Dagegen erhob A._____ am 30. August 2001 Einsprache.
B.
Zur Sicherung der zu erwartenden Nach- und Strafsteuern traf die Steuerverwaltung am 15. August 2001 je eine Sicherstellungsverfügung für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer über den jeweiligen Betrag von Fr. 60'000.– mit der Begründung, die entsprechenden Steuerforderungen erschienen als gefährdet.
C.
A._____ focht beide Sicherstellungsverfügungen an. Gegen diejenige im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer reichte er am 7. September 2001 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht ein mit dem Antrag, die Sicherstellungsverfügung sei aufzuheben und die kantonale Steuerverwaltung sei anzuweisen, den am 22. August 2001 einbezahlten Betrag von Fr. 60'000.– samt Zins von 5 % zurückzuerstatten. Zur Begründung führt A._____ im Wesentlichen aus, die allfällige Steuerforderung sei nicht gefährdet; er und seine Angehörigen hätten das Schweizer Bürgerrecht und seit 1992 festen Wohnsitz in seinem Haus in X._____; ein Wertschriftenverzeichnis habe er keines einreichen müssen, und die zwei Bankkonti, die er nicht angegeben habe, seien nach seiner Auffassung nicht deklarationspflichtig.

Die kantonale Steuerverwaltung Graubünden schliesst auf Abweisung der Beschwerde. In Replik und Duplik halten die Parteien an ihren Standpunkten fest. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, stellt Antrag auf Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer erhielt Gelegenheit, sich zu dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit ihrer Vernehmlassung eingereichten neuen Aktenstück zu äussern. Nach Ablauf der vom Instruktionsrichter gesetzten Frist reichte der Beschwerdeführer noch das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 11.

Dezember 2001 ein, mit welchem sein Rekurs betreffend die Sicherstellung der kantonalen Steuern gutgeheissen worden ist.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gemäss Art. 169 Abs. 3 DBG kann der Steuerpflichtige gegen eine Sicherstellungsverfügung im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer innert 30 Tagen nach Zustellung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erheben. Die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist damit zulässig, und der Beschwerdeführer ist als direkter Adressat 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 als Vorinstanz nicht eine richterliche Behörde entschieden hat, kann das Bundesgericht sodann die Feststellung des Sachverhaltes überprüfen (Art. 104 lit. b in Verbindung mit Art. 105 OG). Es kann dabei insbesondere auf neue Tatsachen abstellen, selbst wenn diese nach dem angefochtenen Entscheid eingetreten sind (BGE 113 Ib 327 E. 2b S. 331, mit Hinweisen; im Zusammenhang mit der Frage der Sicherstellungsverfügung Urteil des Bundesgerichts 2A.170/1999 vom 8. November 1999).
1.3 Der Beschwerdeführer rügt, dass sich die Eidgenössische Steuerverwaltung vor Bundesgericht vernehmen liess, und beantragt, die entsprechende Eingabe aus dem Recht zu weisen. Indessen gab das Bundesgericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Anwendung von Art. 110 in Verbindung mit Art. 103 lit. b OG ausdrücklich Gelegenheit zur Vernehmlassung, welche diese wahrgenommen hat. Das Vorgehen ist im Bundesrechtspflegegesetz vorgeschrieben und entspricht gängiger Praxis. Auch wenn die Bundesbehörde allenfalls, wie der Beschwerdeführer vorbringt, mit der kantonalen Steuerverwaltung Kontakt gehabt haben sollte und sich von dieser über den vorliegenden Fall informieren liess, ist dieser Umstand als solcher nicht zu beanstanden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist nicht entscheidende Instanz, die besonderen Anforderungen an die Unabhängigkeit unterliegt. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass die beiden Behörden sich gesetzwidrig verhalten und insbesondere Rechte des Beschwerdeführers verletzt hätten. Im Übrigen erhielt der Beschwerdeführer seinerseits wiederum Gelegenheit, sich zur Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung samt Beilage zu äussern, was er auch getan hat.
2.
2.1 Art. 169 DBG erlaubt die Auflage einer Sicherheitsleistung zunächst im Fall, wo der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz hat. Diese Voraussetzung ist hier offensichtlich nicht erfüllt, wird doch der Wohnsitz des Beschwerdeführers in X._____ von keiner Seite bestritten. Der andere Fall, in dem der Steuerpflichtige zu einer Sicherheitsleistung verpflichtet werden kann, besteht darin, dass die "Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer als gefährdet" erscheint. 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 (vgl. BGE 108 Ib 44). Ebenso ist eine Steuergefährdung anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige den Veranlagungsbehörden gegenüber systematisch seine Einkommens- und Vermögenssituation verschleiert (ASA 66 S. 479).
2.2 Ob die Steuerschuld besteht, prüft das Bundesgericht im Sicherstellungsverfahren nur provisorisch und vorfrageweise. Die nähere Abklärung der Steuerpflicht und die Festsetzung der Abgabe bleibt dem Hauptverfahren in der Steuersache selbst vorbehalten. Das Bundesgericht beschränkt sich bei der Prüfung dieser Frage auf eine Prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse. Auch die Gefährdung der Steuerforderung ist nach dem Wortlaut des Gesetzes ("erscheint") nur glaubhaft zu machen (ASA 66 S. 479).
3.
3.1 Der Beschwerdeführer reichte trotz eines beachtlichen Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 122'245.– (1997) bzw. Fr. 145'577.– (1998) kein Wertschriftenverzeichnis ein; insbesondere deklarierte er kein Bank- oder Postcheckkonto. Da es der Steuerverwaltung unwahrscheinlich erschien, dass solche Lohnbeträge bar ausbezahlt werden, machte sie dem Beschwerdeführer mehrere Auflagen, als deren Folge nachträglich zwei Bankkonti bekannt wurden. Aufgrund eines Hinweises von Drittseite liess sich über eine

Vollständigkeitsbescheinigung der Bestand weiterer Konti feststellen. Bei der Prüfung dieser Konti stiess der zuständige Veranlagungsbeamte auf diverse Vermögenszuflüsse in der massgebenden Bemessungsperiode, welche vom Beschwerdeführer nicht als Einkommen deklariert worden waren. Die Steuerverwaltung geht davon aus, dass gegenüber der Selbstdeklaration des Beschwerdeführers insgesamt beim Einkommen Fr. 620'189.– und beim Vermögen Fr. 606'530.– aufzurechnen sind. Aufgrund der Aktenlage erscheinen diese möglichen Steuerfolgen als glaubhaft.
3.2 Der Beschwerdeführer erhebt freilich eine Reihe von Einwänden gegen die Deklarations- und Steuerpflicht. Diese werden im Veranlagungsverfahren umfassend zu prüfen sein. Im Rahmen einer Prima-facie-Prüfung vermögen sie jedenfalls nicht zu überzeugen. Das gilt namentlich für die Behauptung, dem Beschwerdeführer sei von der Veranlagungsbehörde die Auskunft erteilt worden, er brauche kein Wertschriftenverzeichnis einzureichen, falls er die Verrechnungssteuer nicht zurückzufordern gedenke. Art. 124 DBG sieht die Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung vor; nach Art. 125 Abs. 1 lit. c DBG müssen natürliche Personen der Steuererklärung insbesondere ein Verzeichnis über die Wertschriften, Forderungen und Schulden beilegen, und zwar unabhängig davon, ob sie beabsichtigen, die Verrechnungssteuer zurückzufordern oder nicht. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass die Veranlagungsbehörde vom Beschwerdeführer allenfalls in früheren Perioden kein Wertschriftenverzeichnis einforderte. Insoweit er in der fraglichen Bemessungsperiode über Konti verfügte, war er so oder so verpflichtet, diese auch zu deklarieren.
3.3 Insgesamt bestehen damit genügend Hinweise, dass der Beschwerdeführer aufgrund von nicht richtig deklariertem Einkommen und Vermögen mit einer Nach- und allenfalls Strafsteuer zu rechnen hat.
4.
4.1 Was die Gefährdung der Steuerforderung betrifft, so verheimlichte der Beschwerdeführer namentlich eine Beteiligung an einer Gesellschaft (Y._____ AG), die auf ein auf ihn lautendes, ebenfalls verschwiegenes Konto bei einer ausländischen Bank (...) Einzahlungen vornahm. Selbst wenn die verbuchten Zahlungen tatsächlich seinem Sohn gegolten haben sollten, wie der Beschwerdeführer behauptet, ergibt sich daraus doch, dass er seine Beteiligung an der Gesellschaft und damit Vermögensanteile verschleiert hat. Die Nichtdeklaration der im Nachhinein geltend gemachten Schulden gegenüber der fraglichen Gesellschaft belegt ebenfalls, dass er versuchte, seine umfassenden finanziellen Verhältnisse zu verheimlichen und die Steuerbehörden an einer Überprüfung der entsprechenden Zusammenhänge zu hindern.
Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist dabei ohne Belang, dass bzw. inwieweit die Steuerverwaltung allenfalls von dritter Seite auf einzelne Gesichtspunkte seiner finanziellen Verhältnisse aufmerksam gemacht worden ist. Dass dabei Rechte des Beschwerdeführers verletzt worden sein sollten, ist nämlich nicht ersichtlich.
4.2 Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, er habe die von ihm verlangte Sicherstellung unverzüglich geleistet. Dazu war er indessen nur schon daher gehalten, weil nach Art. 169 Abs. 4 DBG die gegen eine Sicherstellungsverfügung erhobene Beschwerde die Vollstreckung nicht hemmt. Überhaupt nicht belegt wird dadurch, dass die Zahlung der allfälligen Nach- und Strafsteuer auch dann gewährleistet bliebe, wenn der Beschwerdeführer diese nicht sicherzustellen hätte. Entscheidend ist vielmehr, ob die Gefahr der Verschiebung von Vermögenswerten ins Ausland besteht. Darauf ist namentlich dann zu schliessen, wenn es Hinweise auf solche Handlungsweisen gibt. Das kann etwa zutreffen, wenn sich entsprechende Vorgänge bereits ereignet haben, oder wenn, insbesondere in nicht anders erklärbarem engem zeitlichem Zusammenhang mit der umstrittenen Steuerforderung, das ganze Vermögen so ausgestaltet ist bzw., etwa durch Verflüssigung, derart umgestaltet wird, dass es sich relativ leicht verschieben und dem Zugriff der Steuerbehörden entziehen lässt.
4.3 Wie bereits dargelegt, versuchte der Beschwerdeführer schon bei der Steuererklärung gewisse steuerpflichtige Positionen zu verschleiern. Er verfügt auch über mindestens ein zunächst verheimlichtes Konto im Ausland. Mit nachträglicher Eingabe vom 19. Februar 2002 reichte er das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 11. Dezember 2001 zur analogen Frage der Rechtmässigkeit der Sicherstellung der kantonalen Nach- und Strafsteuerforderung ein, wobei offen bleiben kann, ob diese Eingabe noch entgegengenommen werden kann oder als verspätet aus den Akten zu weisen wäre. Das Verwaltungsgericht hat entschieden, es gebe nicht genügend Umstände für die Annahme einer Gefährdung der fraglichen Steuerforderung. Das Verwaltungsgericht hielt dazu freilich fest, das anwendbare kantonale Recht stelle strengere Anforderungen an die Glaubhaftmachung der Gefährdung als Art. 169 Abs. 1 DBG; im konkreten Fall sei eine solche allerdings selbst unter dem Blickwinkel des Bundesrechts zu verneinen. Ob diese Beurteilung zutrifft, braucht nicht entschieden zu werden. Für das Bundesgericht ist nämlich ein massgeblicher Umstand hinzugekommen, von dem das Ver-

waltungsgericht keine Kenntnis hatte.
4.4 Am 27. August 2001, d.h. nur zwölf Tage, nachdem die Sicherstellungsverfügung ergangen war, übertrugen der Beschwerdeführer und seine Frau das von ihnen bewohnte Haus, an dem sie je zur Hälfte Miteigentümer waren, an einen ihrer Söhne. Dieser ist 20-jährig, befindet sich noch in Ausbildung und ist weitgehend mittellos. Gleichzeitig liessen sich die Eltern ein lebenslängliches Wohnrecht einräumen und übernahmen die Verpflichtung zur Zahlung der Hypothekarzinsen. Zwar mag es im Hinblick auf die Nachlassplanung des Beschwerdeführers durchaus vernünftige Gründe geben, das Haus dem begünstigten Sohn zu übertragen, wie er geltend macht. Die zeitliche Dringlichkeit bzw. die Notwendigkeit, die Eigentumsübertragung gerade während laufender Beschwerdefrist zur Sicherstellungsverfügung vorzunehmen, leuchtet aber nicht ein. Auch wenn der Beschwerdeführer schwer erkrankt ist, legt er doch selber dar, der Eigentumsübergang sei im Hinblick auf den Zeitpunkt des Studienabschlusses seines Sohnes in rund fünf Jahren erfolgt. Überdies hat sich der Beschwerdeführer in seiner Beschwerdeschrift vom 7. September 2001, die also nach vollzogener Eigentumsübertragung erging, noch darauf berufen, er habe einen festen Wohnsitz in seinem Haus, was
zusammen mit anderen Umständen belege, dass die Steuerforderung nicht gefährdet sei. Dabei hat er die inzwischen eingetretene Eigentumsübertragung, die er nach rund zehn Tagen noch nicht vergessen haben konnte, schlicht verschwiegen.
Der Beschwerdeführer hat somit nach ergangener Sicherstellungsverfügung einen erheblichen Vermögenswert veräussert und dies nicht nur gegenüber den Behörden verheimlicht, sondern sich auf diesen Vermögensposten gegenüber dem Bundesgericht sogar noch berufen. Zusammen mit den bekannten bereits früher eingetretenen Umständen erscheint daher die allfällige Nach- und Strafsteuer jedenfalls aus heutiger Sicht als gefährdet. Dass der von der Steuerverwaltung verlangte sicherzustellende Betrag unverhältnismässig wäre, belegt der Beschwerdeführer nicht, und dies ist auch nicht ersichtlich. Die angefochtene Sicherstellungsverfügung verletzt somit Bundesrecht nicht.
5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1, Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer und der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Abteilung Rechnungswesen, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 12. März 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: