Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.442/2003 /kil

Urteil vom 12. Mai 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Merkli,
Gerichtsschreiber Klopfenstein.

Parteien
A. und B._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. iur. Markus Neff,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Abteilung Direkte Bundessteuer, Schlossmühlestrasse 15,
8510 Frauenfeld.

Gegenstand
Sicherstellungsverfügung,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Sicherstellungsverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau vom 12. August 2003.

Sachverhalt:
A.
Am 7. Oktober 1996 meldeten sich A. und B._____ (geboren 1928 bzw. 1932), die im Jahre 1995 im Kanton Thurgau noch ein Einkommen von Fr. 1'774'100.– und ein Vermögen von Fr. 34'409'800.– versteuert hatten, beim Einwohneramt C._____ ab und reisten nach D._____ (Australien), wo sie seit dem 9. Juli 1995 eine Eigentumswohnung besitzen.

Mit Steuerdomizilentscheid vom 26. Juli 1999 unterstellte die Veranlagungsbehörde C._____ die Eheleute A. und B._____ sowohl betreffend die Staats- und Gemeindesteuern als auch betreffend die direkte Bundessteuer bis zum 9. September 1998 der unbeschränkten Steuerpflicht in C._____. Am 6. Februar 2001 bestätigte das Bundesgericht auf eidgenössische Verwaltungsgerichtsbeschwerde hin diesen Steuerdomizilentscheid, soweit er die direkte Bundessteuer betraf (Urteil 2A.337/2000). Eine gegen den Steuerdomizilentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern (für denselben Zeitraum) gerichtete Beschwerde wies das Bundesgericht am 7. März 2002 ebenfalls ab, soweit es darauf eintrat (Urteil 2A.436/2001).

Mit Steuerdomizilentscheid vom 16. September 2002, unterzeichnet von Steuerkommissär D._____, unterstellte die kantonale Steuerverwaltung die Eheleute A. und B._____ sodann noch bis zum 30. September 1999 der unbeschränkten Steuerpflicht in C._____ (sowohl mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern als auch mit Bezug auf die direkte Bundessteuer). In diesem Entscheid hielt die Steuerverwaltung zugleich fest, nach diesem Datum entfalle die Steuerpflicht in C._____.

Der Steuerdomizilentscheid vom 16. September 2002 ist - soweit ersichtlich - noch nicht rechtskräftig.
B.

Mit Verfügung vom 12. August 2003 ordnete die thurgauische Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Sicherstellung von nicht bezahlten direkten Bundessteuern für die Steuerjahre 1996 - 1999 im Betrag von Fr. 547'670.95 (inkl. Verzugszins von Fr. 41'145.35 bis 11. August 2003) nebst Zins zu 4 % ab dem 12. August 2003 an. Einen Tag später, am 13. August 2003, erliess die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau gegen die Eheleute A. und B._____ ferner eine Sicherstellungsverfügung bezüglich offener Staats- und Gemeindesteuern für denselben Zeitraum.
C.
A. und B._____ führen mit Eingabe vom 15. September 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht mit dem Antrag, die Sicherstellungsverfügung vom 12. August 2003 aufzuheben bzw. festzustellen, dass diese nichtig sei.

Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellt denselben Antrag.

In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Gemäss Art. 169 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen eine Sicherstellungsverfügung im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer innert 30 Tagen nach Zustellung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erheben. Die vorliegende Beschwerde ist damit zulässig.
2.
Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer als gefährdet, so kann die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrages jederzeit Sicherstellung verlangen. Die Sicherstellungsverfügung gibt den sicherzustellenden Betrag an und ist sofort vollstreckbar. Sie hat im Betreibungsverfahren die gleichen Wirkungen wie ein vollstreckbares Gerichtsurteil (Art. 169 Abs. 1 DBG).
3.
3.1 Die Beschwerdeführer rügen schwere Verfahrensfehler (Eröffnungs- und Formfehler) und behaupten, die Sicherstellungsverfügung vom 12. August 2003 sei nichtig. Dies schon deshalb, weil die fragliche Verfügung nicht (auch) an die Ehefrau adressiert worden sei, aber ebenso wegen einer fehlenden bzw. ungenügenden Begründung. Sodann machen die Beschwerdeführer geltend, die angefochtene Verfügung beruhe auf einem ebenfalls "klarerweise" nichtigen - neuen - Steuerdomizilentscheid (vom 16. September 2002), zu dessen Erlass Steuerkommissär D._____ nicht mehr zuständig gewesen sei, nachdem der zuständige Departementsvorsteher am 21. August 2002 dem Anliegen des Ehepaars A. und B._____ auf Zuweisung eines anderen Veranlagungsbeamten entsprochen habe.
3.2 Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar, und sie werden durch Nichtanfechtung rechtsgültig. Nichtigkeit, d.h. absolute Unwirksamkeit einer Verfügung, wird nur angenommen, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (BGE 122 I 97 E. 3a/aa S. 99). Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich schwer wiegende Verfahrensfehler sowie die Unzuständigkeit der verfügenden Behörde in Betracht; dagegen haben inhaltliche Mängel nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit der Verfügung zur Folge (vgl. die Zusammenfassung der Rechtsprechung bei Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2002, N. 958 ff.).
3.3 Gemäss Art. 113 Abs. 4 DBG werden sämtliche Mitteilungen der Steuerbehörden an verheiratete Steuerpflichtige, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, an die Ehegatten gemeinsam gerichtet. In der angefochtenen Verfügung wird hingegen allein der Beschwerdeführer als Adressat genannt. Darin liegt unbestreitbar ein Mangel, der aber nicht zur Nichtigkeit dieser Verfügung führt, sondern im Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht geheilt worden ist. Der Ehefrau ist durch diesen Fehler kein Nachteil entstanden, nachdem die Verfügung an den gemeinsamen Vertreter der Beschwerdeführer zugestellt wurde und beide rechtzeitig dagegen Beschwerde erhoben haben.

3.4 Entsprechendes gilt für die Rüge der ungenügenden Begründung. Der in der Sicherstellungsverfügung vom 12. August 2003 unter der Rubrik "Grund" enthaltene Hinweis auf "unbezahlte direkte Bundessteuern" war keine taugliche Begründung. Die Steuerverwaltung hätte hier richtigerweise auf den fehlenden Wohnsitz der Steuerpflichtigen in der Schweiz hinweisen müssen, der gemäss Art. 169 Abs. 1 DBG schon für sich allein eine Sicherstellungsverfügung zu rechtfertigen vermag, ohne dass die Gefährdung der geschuldeten Steuer noch besonders dargetan werden muss. Dass der fehlende Wohnsitz in der Schweiz für die Sicherstellungspflicht massgebend war, ergab sich indirekt aber ohne weiteres aus der Adressangabe "A._____, im Ausland" sowie aus der auf dem Verfügungsformular wörtlich wiedergegebenen Regelung von Art. 169 DBG. Im Übrigen erging am 13. August 2003 eine weitere Sicherstellungsverfügung für die Staats- und Gemeindesteuern, welche sich auf die im Wesentlichen gleichlautende Regelung des kantonalen Steuergesetzes sowie auf das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) stützte und den Grund und die Tragweite der Sicherstellungspflicht näher
erläuterte. Der in der angefochtenen Verfügung vom 12. August 2003 festgehaltene Betrag wird in der Vernehmlassung des Kantons unter Hinweis auf bestehende definitive und provisorische Rechnungen sodann näher spezifiziert. Soweit die Begründungspflicht nicht bereits mit der Sicherstellungsverfügung erfüllt wurde, ist dieser Mangel jedenfalls im Verfahren vor Bundesgericht, wo sich die Beschwerdeführer in einem zweiten Schriftenwechsel nochmals äussern konnten, geheilt worden.
3.5 Der Steuerdomizilentscheid vom 16. September 2002 war - wie die Beschwerdeführer zutreffend vortragen - von Steuerkommissär D._____ unterzeichnet, obwohl der Chef des Departementes für Finanzen und Soziales, Regierungsrat F._____, dem Vertreter der Beschwerdeführer zuvor (mit Schreiben vom 21. August 2002) gestützt auf eine mündliche Besprechung zugesichert hatte, dass "die steuerlichen Belange der Familie A. und B._____, insbesondere der Herren G._____ und H._____ [Söhne der Beschwerdeführer].... künftig von dem für C._____ zuständigen Veranlagungsbeamten (z.Zt. E._____) wahrgenommen" würden, womit dem Anliegen "auf Zuweisung eines anderen Veranlagungsbeamten" entsprochen sei. Gemäss den Darlegungen in der Vernehmlassung der Steuerverwaltung wurde diese Erklärung von Steuerkommissär D._____, in Übereinstimmung mit der Auffassung des Vorsteher-Stellvertreters der kantonalen Steuerverwaltung (vgl. dessen Schreiben vom 11. November 2002), dahin interpretiert, dass die Zusage auf die Behandlung der in der Schweiz verbleibenden Steuerpflichtigen der Familie A. und B._____ ausgerichtet sei und einen Abschluss des komplexen Steuerdomizilverfahrens durch den bisher damit befassten Steuerkommissär nicht
ausgeschlossen habe. Wie es sich damit verhält, bedarf hier keiner näheren Prüfung. Das erwähnte Schreiben des Departementsvorstehers hatte nicht den Charakter einer förmlichen Verfügung, durch welche die Ausstandspflicht des betreffenden Beamten verbindlich festgestellt worden wäre mit der Wirkung, dass in der gleichen Sache ergehende weitere Verfügungen dieses Beamten zum vornherein als nichtig anzusehen wären. Es handelte sich vielmehr um eine aus Gründen der Opportunität ergangene interne Anweisung, deren Missachtung höchstens die Anfechtbarkeit der streitigen Domizilverfügung sowie allenfalls disziplinarische Konsequenzen nach sich ziehen konnte, keineswegs aber - wie die Beschwerdeführer meinen - die Nichtigkeit derselben. Im Übrigen wurde die in der Folge ergangene Sicherstellungsverfügung vom 12. August 2003, die hier allein zu beurteilen ist, auch wenn sie sich sachlich zum Teil auf die erwähnte ergänzende Domizilverfügung stützt, von einem anderen Beamten erlassen.
4.
Die übrigen Einwände der Beschwerdeführer vermögen ebenso wenig durchzudringen: Dass für das Steuerjahr 1999 noch keine definitiven oder provisorischen Steuerrechnungen ergangen sind, schliesst die Ausdehnung der Sicherstellungspflicht auf diesen Zeitraum (bis Ende September 1999) nicht aus, wenn hiefür mutmasslich ebenfalls Steuern geschuldet sind, wovon die kantonale Behörde aufgrund des entsprechenden Domizilentscheides vom 16. September 2002 für die Frage der Sicherstellungspflicht vorläufig ausgehen durfte. Auch das noch hängige Verständigungsverfahren mit Australien (vgl. Art. 23 des Abkommens vom 28. Februar 1980 zwischen der Schweiz und Australien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen [DBA-AUS; SR 0.672.915.81]) steht der geltend gemachten Sicherstellungspflicht nicht entgegen, zumal - je nach Ausgang dieses Verfahrens - die angefochtene Sicherstellungsverfügung gegebenenfalls in Wiedererwägung gezogen werden kann.
5.
Damit ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang ha-

ben die Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 8'000.– wird den Beschwerdeführern auferlegt, unter solidarischer Haftung.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 12. Mai 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: