Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 235/2013

Urteil vom 26. Oktober 2013

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann, Kneubühler,
Gerichtsschreiber Egli.

Verfahrensbeteiligte
1. X._____,
2. Y._____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Werner Rechsteiner,

gegen

Steueramt der Stadt Winterthur.

Gegenstand
Steuersicherung / Unentgeltliche Rechtspflege,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Kammer, vom 16. Januar 2013.

Sachverhalt:

A.

Der im Kanton Zürich wohnhaft gewesene Z._____ soll im März 2010 für die Lieferung von Steuerdaten deutscher Kunden der S._____ Bank an die deutschen Behörden ... Euro erhalten haben. Am 29. September 2010 ist Z._____ im Untersuchungsgefängnis Bern verstorben. Seine Erben, die Eltern X._____ und Y._____, sind österreichische Staatsangehörige mit Wohnsitz in Österreich.

B.

Am 10. Mai 2012 verfügte das Steueramt der Stadt Winterthur die Sicherstellung von Fr. 1'039'078.30 zuzüglich Zinsen durch X._____ und Y._____ zur Deckung der mutmasslichen Staats- und Gemeindesteuern 2010 ihres verstorbenen Sohnes Z._____. Die Berechnung der sichergestellten Steuerforderung beruhte auf einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. .... Den dagegen erhobenen Rekurs wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Urteil vom 16. Januar 2013 ab. Ebenfalls abgewiesen wurden ein Sistierungsgesuch und - infolge Aussichtslosigkeit - das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege (unentgeltliche Prozessführung sowie Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands).

C.

Vor Bundesgericht beantragen X._____ und Y._____, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 16. Januar 2013 aufzuheben, von einer Sicherstellung abzusehen und die unentgeltliche Rechtspflege im vorinstanzlichen Verfahren zu gewähren. Zudem sei ihnen für das bundesgerichtliche Verfahren die unentgeltliche Rechtspflege zu gewähren.

Das Steueramt der Stadt Winterthur und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) verzichtet auf das Stellen eines Antrages.

D.

Die Beschwerdeführer haben am 15. Mai 2013 eine Replik eingereicht.

Erwägungen:

1.

1.1. Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um den (Sicherstellungs-) Entscheid einer letzten kantonalen Gerichtsinstanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Ein Ausschlussgrund nach Art. 83 BGG besteht nicht, sodass die Eingabe als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten entgegenzunehmen ist. Auf die fristgerecht eingereichte Beschwerde der hierzu legitimierten Beschwerdeführer ist damit grundsätzlich einzutreten (Art. 82 ff. BGG).

1.2. Der verfahrensabschliessende Entscheid über eine Sicherstellungsverfügung des kantonalen Steuerrechts ist ein Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG (BGE 134 II 349 E. 1.3 und 1.4 S. 351), zugleich aber auch ein Entscheid über eine vorsorgliche Massnahme gemäss Art. 98 BGG (BGE 134 II 349 E. 3 S. 351; Urteile 2C 774/2011 vom 3. Januar 2012 E. 1.2.3; 2C 468/2011 / 2C 469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 1.2.2). Danach kann einzig gerügt werden, verfassungsmässige Rechte seien verletzt, wobei die Beschwerdeführer eine qualifizierte Rügepflicht trifft (Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 134 I 83 E. 3.2 S. 88; 134 II 349 E. 3 S. 351 f.). Die bundesgerichtliche Praxis verlangt, dass anlässlich der Anfechtung einer vorsorglichen Massnahme die Verfassungsverletzung klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird (BGE 134 I 83 E. 3.2 S. 88; 134 II 349 E. 3 S. 352; 133 III 393 E. 6 S. 37).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Entscheid grundsätzlich den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Soweit sich die Beschwerde - wie vorliegend - gegen eine vorsorgliche Massnahme (Art. 98 BGG) richtet, kann das Bundesgericht die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung nur berichtigen oder ergänzen, wenn sie auf einer Verletzung verfassungsmässiger Rechte beruht (BGE 133 III 393 E. 7.1 S. 398, 585 E. 4.1 S. 588 f.; Urteil 2C 866/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 1.3.2). Wird Letzteres geltend gemacht, ist neben der Erheblichkeit der gerügten Tatsachenfeststellung für den Ausgang des Verfahrens klar und detailliert darzutun, inwiefern sie verfassungswidrig, insbesondere willkürlich (Art. 9 BV), sein soll (BGE 133 III 585 E. 4.1 S. 589).

1.4. Gemäss Art. 99 Abs. 1 BGG dürfen neue Tatsachen und Beweismittel nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt. Das Vorbringen von Tatsachen oder Beweismitteln, die sich zwar auf das vorinstanzliche Prozessthema beziehen, jedoch erst nach dem angefochtenen Entscheid zutage getreten oder entstanden sind, kann von vornherein nicht durch das weitergezogene Urteil veranlasst worden sein und ist im bundesgerichtlichen Verfahren unzulässig (BGE 138 II 393 E. 3.5 S. 397; 135 I 221 E. 5.2.4 S. 229; 133 IV 342 E. 2.1 S. 343 f.). Soweit die Beschwerdeführer entsprechende neue Tatsachen und Beweismittel vorbringen, sind sie daher damit nicht zu hören.

2.

2.1. §§ 181 und 182 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (LS 631.1; nachfolgend StG/ZH)

regeln die Steuersicherung für die Staats- und Gemeindesteuern: Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer als gefährdet, kann das Gemeindesteueramt oder das kantonale Steueramt auch vor der rechtskräftigen Einschätzung die Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrags verlangen (§ 181 Abs. 1 Satz 1 StG/ZH). Die Sicherstellungsverfügung gibt den sicherzustellenden Betrag an und ist sofort vollstreckbar (§ 181 Abs. 1 Satz 2 StG/ZH). Die Sicherstellungsverfügung gilt als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG, wobei der Arrest durch das zuständige Betreibungsamt vollzogen wird (§ 182 Abs. 1 StG/ZH). Die Einsprache gegen den Arrestbefehl nach Art. 278 SchKG ist nicht zulässig (§ 182 Abs. 2 StG/ZH).

2.2. Diese Regelung zu den kantonalen Steuern stimmt praktisch wörtlich mit Regelung für die direkte Bundessteuer überein (Art. 169 f. DBG), sodass die Gerichtspraxis zur Bundessteuer sinngemäss beigezogen werden kann (vgl. Urteile 2C 414/2008 vom 1. Oktober 2008 E. 5, nicht publ. in: BGE 134 II 349; 2A.508/1995 vom 15. April 1996 E. 5, in: ASA 66 S. 470). Das Harmonisierungsrecht enthält mit Ausnahme von Art. 78 StHG (SR 642.14) keine Regelung zum Steuerbezug. Art. 78 StHG befasst sich mit dem Steuerarrest und sieht namentlich vor, dass die Kantone Sicherstellungsverfügungen der zuständigen kantonalen Steuerbehörden den Arrestbefehlen nach Art. 274 SchKG gleichstellen können (Art. 78 Satz 1 StHG; vgl. BGE 134 II 349 E. 1.2 S. 350 f.; Urteil 2C 798/2011 vom 24. August 2012 E. 4.3, in: StE 2013 B 99.1 Nr. 14).

2.3. Die Vorinstanz hat festgehalten, dass Mängel, die den Vollzug der Sicherstellungsverfügung bzw. die Arrestlegung oder den Arrestbefehl betreffen, nicht im Rechtsmittelverfahren gegen die Sicherstellungsverfügung geprüft werden. Dies entspricht der bundesgerichtlichen Praxis, wonach Gegenstand des vorliegenden Sicherstellungsverfahrens grundsätzlich allein die Frage ist, ob die Voraussetzungen für den Erlass der Sicherstellungsverfügung erfüllt sind (Urteile 2A.237/2006 vom 9. Januar 2007 E. 3.4; 2A.508/1995 vom 15. April 1996 E. 3d und 5d, in: ASA 66 S. 470; 2A.378/1994 vom 31. August 1995 E. 5c, in: ASA 65 S. 641).

2.4. Der Erlass einer Sicherstellungsverfügung setzt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung voraus, dass ein Sicherstellungsgrund vorliegt, der Bestand der Steuerforderung als wahrscheinlich erscheint und der Betrag der eingeforderten Sicherstellung sich nicht als offensichtlich übersetzt erweist. Die Bestimmung der Steuerpflicht wie der tatsächlich geschuldeten Steuer bleibt jedoch dem ordentlichen Veranlagungsverfahren vorbehalten. Im Sicherstellungsverfahren hat das Bundesgericht diese Fragen - im Rahmen seiner Kognition (vgl. oben E. 1.2) - nur vorfrageweise und beschränkt auf eine Prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse zu prüfen (Urteile 2C 468/2011 / 2C 469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 2.2.3 und 2.2.4; 2C 414/2008 vom 1. Oktober 2008 E. 5, nicht publ. in: BGE 134 II 349; 2A.446/2006 vom 9. März 2007 E. 4; 2A.388/2005 vom 2. März 2006 E. 2.3; 2A.59/2003 vom 25. September 2003 E. 3.1, in: RDAF 2003 II S. 596; 2A.326/1997 vom 1. April 1998 E. 4b, in: RDAT 1998 II 20t S. 343; 2P.243/1997 / 2A.310/1997 vom 12. März 1998 E. 3b, in: StE 1999 B 99.1 Nr. 9).

3.

3.1. Die Beschwerdeführer bringen vor, der Betrag der Sicherstellung erweise sich als offensichtlich übersetzt. Die Vorinstanz sei bei der Festsetzung der Höhe des sicherzustellenden Betrages und der Feststellung des massgeblichen Sachverhalts in Willkür verfallen. Aufgrund der Rechtshilfeersuchen der Bundesanwaltschaft um Beschlagnahme der im Ausland gelegenen Vermögenswerte aus dem Nachlass sei es den Beschwerdeführern offensichtlich nicht möglich gewesen, die eingeforderte Sicherheit innert 24 Stunden zu leisten. Weiter befänden sich die Vermögenswerte, die aus dem Verkauf der Steuer-CD stammen sollen, allesamt im Ausland. Da Steuerforderungen im Ausland nicht vollstreckt werden können, wäre es dem Steueramt Winterthur sowieso nicht möglich, auf diese Vermögenswerte zuzugreifen. Mit Bezug auf die (werthaltigen) Vermögenswerte in der Schweiz erübrige sich eine Sicherstellung.

3.2. Die Beschwerdeführer erheben keine rechtsgenügenden Rügen betreffend den Bestand und die Höhe der Steuerforderung (Art. 106 Abs. 2 BGG). Ihre Vorbringen beziehen sich einzig auf den Sicherstellungsgrund und die Höhe der eingeforderten Sicherheit.

3.2.1. Soweit die Beschwerdeführer geltend machen, es sei von einer Sicherstellung abzusehen, da Steuerforderungen im Ausland nicht vollstreckt werden können, übersehen sie, dass dieser Umstand ausschlaggebend dafür ist, dass der fehlende Wohnsitz des Steuerpflichtigen in der Schweiz von Gesetzes wegen einen Sicherstellungsgrund darstellt (§ 181 Abs. 1 StG/ZH; Urteile 2A.59/2003 vom 25. September 2003 E. 3.2, in: RDAF 2003 II S. 596; 2A.560/2002 vom 8. September 2003 E. 4.1, in: StR 59/2004 S. 40; Flavio Cometta, Il sequestro fiscale, in: Sviluppi e orientamenti del diritto esecutivo federale, 2012, S. 135 ff., 144). In der Sicherstellungsverfügung wird denn auch der ausländische Wohnsitz der Beschwerdeführer als Sicherstellungsgrund angegeben. Sicherstellungsgrund war damit entgegen den Beschwerdeführern nicht der beabsichtigte Verkauf der Liegenschaft in der Schweiz, auch wenn dieser in der Begründung der Sicherstellungsverfügung aufgeführt wird und offenbar mit ein Auslöser für deren Erlass war.

3.2.2. Ebenfalls unbegründet ist das Vorbringen der Beschwerdeführer, der sicherzustellende Betrag sei übersetzt, weil sie mangels verfügbarer finanzieller Mittel nicht in der Lage gewesen seien, die Sicherstellung überhaupt bzw. innert 24 Stunden zu leisten. Die Beschwerdeführer übersehen dabei, dass sich der sicherzustellende Betrag nicht nach dem Vermögen der Beschwerdeführer, sondern nach Bestand und Höhe der (mutmasslichen) Steuerforderung richtet (§ 181 Abs. 1 StG/ZH; vgl. z.B. Urteil 2C 468/2011 / 2C 469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 2.2.3). Im Übrigen hat das Bundesgericht in einem nicht publizierten Urteil festgehalten, dass das Ansetzen einer Frist für die freiwillige Sicherstellung dem Zweck der vorsorglichen Sicherungsmassnahme widerspricht (Urteil 2A.7/2002 vom 5. März 2003 E. 11, zitiert bei Hans Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2009, S. 95). Die Sicherstellungsverfügung ist denn auch gemäss gesetzlicher Regelung sofort vollstreckbar (vgl. § 181 Abs. 1 und 4 StG/ZH). Die Beschwerdeführer äussern sich nicht näher zur Fristbemessung, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

3.2.3. Nach dem Gesagten sind die von den Beschwerdeführern gegen die Sicherstellungsverfügung erhobenen Rügen unbegründet. Der vorinstanzliche Entscheid ist damit im Hauptpunkt zu bestätigen.

4.

4.1. Die Beschwerdeführer rügen weiter, die Vorinstanz habe Art. 29 Abs. 3 BV verletzt, indem ihnen die unentgeltliche Rechtspflege im vorinstanzlichen Verfahren verweigert worden sei.

4.2. Die Vorinstanz hat das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wegen "offensichtlicher Aussichtslosigkeit" abgewiesen. Angesichts des komplizierten Nachlasses von Z._____ sel. kann das bei der Vorinstanz erhobene Rechtsmittel nicht von vornherein als aussichtslos bezeichnet werden (vgl. dazu den Parallelfall zur direkten Bundessteuer Urteil 2C 793/2012 vom 20. November 2012 E. 3). Das gilt insbesondere mit Bezug darauf, dass erhebliche Vermögenswerte des Nachlasses im Ausland liegen und die Bundesstaatsanwaltschaft infolge einer beabsichtigten strafrechtlichen Einziehung dieser Vermögenswerte rechtshilfeweise um deren Beschlagnahme ersucht hat. Eine gewisse Zurückhaltung bei der Annahme von Aussichtslosigkeit ist auch deshalb angezeigt, weil sich die Beschwerdeführer erstmals vor der Vorinstanz zur Sache äussern konnten. Unter diesen Umständen kann angesichts der Bedeutung des Entscheids nicht gesagt werden, dass sich eine Partei, die über die nötigen Mittel verfügt, bei vernünftiger Überlegung nicht zu einem Prozess entschlossen hätte (vgl. BGE 138 III 217 E. 2.2.4 S. 218; 133 III 614 E. 5 S. 616 mit Hinweisen).

4.3. Die Vorinstanz hat die Mittellosigkeit der Beschwerdeführer zu Recht nicht in Frage gestellt. Die Notwendigkeit der anwaltlichen Vertretung ergibt sich daraus, dass die (ausländischen) Beschwerdeführer angesichts der Komplexität des Nachlasses und der damit verbundenen drohenden Steuerschulden auf eine Rechtsvertretung in der Schweiz angewiesen sind (vgl. den Parallelfall Urteil 2C 793/2012 vom 20. November 2012 E. 5.1). Der Anspruch auf unentgeltliche Prozessführung und auf Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands im vorinstanzlichen Verfahren ist damit ausgewiesen. Der angefochtene Entscheid ist insoweit aufzuheben, als das entsprechende Gesuch abgewiesen wurde, und die Sache zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.4. Da Art. 29 Abs. 3 BV keine definitive Übernahme der Kosten durch den Staat garantiert (BGE 135 I

91 E. 2.4.2 S. 95 ff.; 122 I 5 E. 4a S. 6 mit Hinweisen), ist schliesslich auf die von der Vorinstanz auferlegten Gerichtskosten einzugehen, deren Höhe die Beschwerdeführer zu Unrecht als offensichtlich überhöht rügen. Wie die Beschwerdeführer selbst vorbringen, bewegt sich die Gerichtsgebühr von Fr. 15'000.– unterhalb des gesetzlichen Regelrahmens, der bei einem Streitwert von über einer Million Franken zwischen 20'000 und 50'000 Franken liegt (§ 153 Abs. 4 i.V.m. § 150b StG/ZH; § 3 und § 12 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23. August 2010 [LS 175.252]). Die Vorinstanz hat damit nicht die höchstmögliche Regelgebühr festgesetzt, sondern den Regelrahmen unterschritten und damit dem Umstand einer Prima-facie-Würdigung ausdrücklich Rechnung getragen. Die festgesetzte Gerichtsgebühr erscheint damit jedenfalls nicht willkürlich bzw. "krass übersetzt" (vgl. Urteil 2C 603/2011 vom 16. Januar 2012 E. 3, in: ASA 80 S. 626).

5.

5.1. Die Beschwerde erweist sich in der Hauptsache als unbegründet. Lediglich in Bezug auf die für das kantonale Verfahren verweigerte unentgeltliche Rechtspflege ist die Beschwerde begründet und gutzuheissen.

5.2. Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Beschwerdeführer teilweise; insoweit sind keine Kosten zu erheben und die Beschwerdeführer vom Kanton Zürich angemessen zu entschädigen (Art. 66 Abs. 4 und Art. 68 BGG). Dagegen tragen die Beschwerdeführer im Umfang des Unterliegens die bundesgerichtlichen Kosten.

5.3. Eine differenzierte Beurteilung rechtfertigt sich mit Bezug auf das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege für das bundesgerichtliche Verfahren (vgl. Verfügung 4A 105/2013 vom 5. August 2013 E. 4.1, zur Publikation vorgesehen). Das Gesuch wird gegenstandslos, soweit die Beschwerdeführer teilweise obsiegen und eine Parteientschädigung zugesprochen erhalten. Soweit sie unterliegen, ist die unentgeltliche Rechtspflege zu verweigern: Die Beschwerdeführer vermögen dem vorinstanzlichen Entscheid nichts Wesentliches entgegenzusetzen, obwohl aufgrund der eingeschränkten Kognition des Bundesgerichts erhöhte Rügepflichten gelten (vgl. oben E. 1.2 und 1.3; Urteile 2C 229/2012 vom 24. September 2012 E. 2.3.3; 2C 872/2011 vom 19. Januar 2012 E. 4; 5A 54/2010 vom 19. März 2010 E. 2.5).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Entscheid wird insoweit aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen, als den Beschwerdeführern die unentgeltliche Prozessführung und die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands verweigert worden ist. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege für das bundesgerichtliche Verfahren wird abgewiesen, soweit es nicht infolge Gegenstandslosigkeit abzuschreiben ist.

3.

Die Gerichtskosten werden im Umfang von Fr. 5'000.– den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

4.

Der Kanton Zürich hat den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von insgesamt Fr. 500.– zu entrichten.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 26. Oktober 2013

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Egli