

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2025.00026 vom 12. November 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-11-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_SR.2025.00026](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SR.2025.00026)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2025.00026 du 12 novembre 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2025.00026 del 12 novembre 2025

## Regeste

Sicherstellungsverfügung: Übersicherung der Steuerforderung. Erscheint die Bezahlung der geschuldeten Steuer als gefährdet, kann das Steueramt gestützt auf § 181 Abs. 1 StG auch vor der rechtskräftigen Einschätzung die Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrags verlangen (E. 1.1). Bereits eine provisorische Rechnung reicht zur Sicherstellung der Steuerforderung aus. Die Höhe der Sicherheitsleistung darf nicht offensichtlich übersetzt erscheinen (E. 1.2). Grundsätzlich spricht das Vorhandensein von unbeweglichem Vermögen in der Schweiz eher gegen die Gefährdung der Steuerforderung. Vorliegend war gerade Anlass der Sicherstellungsverfügung, dass die Pflichtige ihre Liegenschaft versilbern könnte und den Erlös nicht für die Begleichung der offenen Steuerforderungen verwenden würde. Ob das vom Gemeindesteuernamt befürchtete Szenario tatsächlich eingetreten ist und die Liegenschaft mittlerweile veräussert worden ist, ist dem Verwaltungsgericht nicht bekannt. Auch so ist es dem Steueramt gelungen, mit seinen Ausführungen die Gefährdung des Steueranspruchs glaubhaft zu machen: Auch das wiederholte Nichteinreichen einer Steuererklärung ■ wie hier ■ kann eine Sicherstellung rechtfertigen (E. 2.2). Im Rahmen der Anfechtung der Ermessenseinschätzung haben die Pflichtigen im Einspracheverfahren die Steuererklärung 2023 nachgereicht, worin sie ein massiv tieferes Einkommen und ein von der Ermessenseinschätzung abweichendes Vermögen deklarieren. Wie es sich damit verhält, kann offengelassen werden, da die Festsetzung der wirklich geschuldeten Steuer dem Einschätzungs- bzw. ■ hier ■ dem Einspracheverfahren vorbehalten bleibt. Im Rahmen der Prima-facie-Prüfung muss das Verwaltungsgericht daher auch nicht prüfen, ob die Selbstdeklaration vom kantonalen Steueramt übernommen werden müsste, zumal dem Gericht keine Belege zur Steuererklärung eingereicht wurden (E. 3.2). Nur die bis zum Tag des Erlasses geschuldeten Steuern (pro rata temporis) können mit der Sicherstellungsverfügung sichergestellt werden. Es verbietet sich daher, den gesamten für die Steuerperiode 2025 provisorisch in Rechnung gestellten Betrag sicherzustellen (E. 3.3). Der sicherzustellende Betrag ist betraglich nach unten zu korrigieren (E. 3.4). Teilweise Gutheissung des Rekurses.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SR.2025.00026 Urteil der 2. Kammer vom 12. November 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Maja Schüpbach Schmid, Verwaltungsrichter Moritz Seiler, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch C AG, Rekurrierende, gegen 1. Kanton Zürich, 2. Stadt F, beide vertreten durch das Steueramt der Stadt F, Rekursgegnerschaft, betreffend Steuersicherung (Staats- und Gemeindesteuern 2020–2021, 2023–2025), hat sich ergeben:

I. Mit Sicherstellungsverfügung vom 22. Juli 2025 forderte das Steueramt der Stadt F A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) dazu auf, die mutmasslich geschuldeten Staats- und Gemeindesteuern 2020–2021 sowie 2023–2025 ■ zuzüglich Zinsen, bisher angefallener Betriebs- und Verfahrenskosten ■ in der Höhe von total Fr. sicherzustellen. II. Mit Rekurs vom 18. August 2025 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, die Sicherstellungsverfügung sei vollumfänglich aufzuheben; eventualiter sei der sicherzustellende Betrag unter Berücksichtigung des tatsächlichen Einkommens deutlich herabzusetzen. Zudem seien die Kosten des Verfahrens dem Gemeinwesen aufzuerlegen. Mit Rekursantwort vom 18. September 2025 beantragte das Steueramt der Stadt F die Abweisung des Rekurses und die vollumfängliche Bestätigung der Sicherstellungsverfügung vom 22. Juli 2025, unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Die neu durch die C AG vertretenen Pflichtigen liessen sich hierzu mit einem als "Einsprache" betitelten Schreiben vom 6. Oktober 2025 vernehmen. Mit Präsidialverfügung vom 7. Oktober 2025 informierte die Abteilungspräsidentin die Parteien darüber, dass die Eingabe vom 6. Oktober 2025 als Replik entgegengenommen werde. Überdies setzte sie der C AG eine Frist zur Einreichung einer im Original unterschriebenen Vollmacht an; weiter wurde die C AG aufgefordert, dem Verwaltungsgericht die Replik vom 6. Oktober 2025 von einer für sie zeichnungsberechtigten Person im Original unterzeichnet erneut einzureichen. Die beanstandeten Mängel wurden fristgerecht behoben. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 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 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Die Sicherstellung setzt somit kumulativ den Bestand einer Steuerforderung sowie einen Gefährdungstatbestand voraus. Bei der Überprüfung einer Sicherstellungsverfügung beschränkt sich das Verwaltungsgericht auf eine Prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse. Diese provisorische und vorfrageweise Prüfung bezieht sich sowohl auf Bestand und Umfang der Steuerschuld als auch auf das Vorliegen eines Gefährdungstatbestands (vgl. VGr, 25. September 2024, SR.2024.00020/21, E. 2.1). 1.2 Die Sicherstellung setzt weder eine definitive oder fällige Steuerfestsetzung voraus, noch muss der Steuerschuldner vor Erlass einer Sicherstellungsverfügung benachrichtigt oder gemahnt werden. Vielmehr reicht es aus, dass bereits in einer provisorischen Rechnung oder noch nicht rechtskräftigen Verfügung die mutmasslich geschuldete Steuer oder Nachsteuer festgesetzt worden ist bzw. der sicherzustellende Steuerbetrag und dessen Fälligkeit zumindest glaubhaft erscheint (Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 181 StG N. 6; VGr, 25. September 2024, SR.2024.00020/21, E. 2.2; Hans Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zürich etc. 2009, S. 89 ff.). Die Höhe der Sicherheitsleistung muss aber verhältnismässig bleiben und darf nicht offensichtlich übersetzt erscheinen (Frey, S. 187, mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.1**

Das Steueramt der Stadt F begründete die Steuersicherung in der Sicherstellungsverfügung vom 22. Juli 2025 und der Rekursantwort vom 18. September 2025 damit, dass die Pflichtigen für die Steuerperioden 2020 und 2021 trotz Mahnungen die von ihnen geschuldeten Steuern nicht bezahlt hätten. In der Folge seien zunächst gegen den Ehemann Betreibungen eingeleitet worden. Für beide Steuerperioden lägen mittlerweile

Verlustscheine gegen ihn vor, da weder pfändbares Einkommen noch Vermögen habe festgestellt werden können. Am 4. Juni 2025 habe das Steueramt auch die Ehefrau solidarisch betrieben. Diese sei im Besitz einer Liegenschaft in der Gemeinde E. Im Rahmen der Betreuung habe sich ergeben, dass diese Liegenschaft per 31. Juli 2025 verkauft werde. Zum Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft seien die Zahlungsbefehle gegen die Ehefrau noch nicht rechtskräftig gewesen, weshalb kein Fortsetzungsbegehren gestellt und keine Sachpfändung habe vorgenommen werden können. Um zu verhindern, dass der Verkaufserlös dem Zugriff der Steuerbehörde entzogen werde, sei das Steueramt gezwungen gewesen, den erwarteten Verkaufserlös zu verarrestieren und eine Sicherstellungsverfügung zu erlassen. Insbesondere mit Hinblick auf einen baldigen Eigentümerwechsel sei die Steuerforderung real gefährdet gewesen.

## **E. 2.2**

Grundsätzlich spricht das Vorhandensein von unbeweglichem Vermögen in der Schweiz eher gegen die Gefährdung der Steuerforderung (Richner et al., § 181 N. 9). Vorliegend war gerade Anlass der Sicherstellungsverfügung, dass die Pflichtige ihre Liegenschaft in D (Steurgemeinde E) versilbern könnte und den Erlös nicht für die Begleichung der offenen Steuerforderungen verwenden würde. Ob das vom Gemeindesteueramt befürchtete Szenario tatsächlich eingetreten ist und die Liegenschaft in D mittlerweile veräussert worden ist, ist dem Verwaltungsgericht nicht bekannt. Auch so ist es dem Steueramt gelungen, mit seinen Ausführungen die Gefährdung des Steueranspruchs glaubhaft zu machen: Praxisgemäss vermögen sowohl das Vorliegen von Verlustscheinen ■ wie hier ■ als auch ein bedrohliches Verhältnis zwischen den unbeglichenen Verbindlichkeiten und den vorhandenen Mitteln eine Steuergefährdung hinreichend zu begründen (vgl. VGr, 21. Juli 2015, SR.2015.00012, E. 4.3.3; VGr, 24. März 2004, SR.2004.00002 = ZStP 2004, 316; BGr, 9. Januar 2007, 2A.237/2006, E. 3.1; Richner et al., § 181 StG N. 17 und 20; Frey, S. 123). Kommt hinzu, dass die Pflichtigen in der Vergangenheit ihren Deklarationspflichten nicht nachgekommen sind, sodass sie ■ mangels Einreichens einer Steuererklärung ■ sowohl für die Steuerperiode 2021 als auch für die Steuerperiode 2023 nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt werden mussten (siehe Einschätzungsentscheid vom 5. Dezember 2023 für die Staats- und Gemeindesteuern 2021 sowie Einschätzungsentscheid vom 20. Mai 2025 für die Staats- und Gemeindesteuern 2023). Auch das wiederholte Nichteinreichen der Steuererklärung ■ wie vorliegend ■ kann eine Steuergefährdung darstellen und eine Sicherstellung rechtfertigen (VGr, 24. März 2004, SR.2004.00002, E. 2.2 = ZStP 2004 S. 316 ff.; Richner et al., § 181 StG N. 23 und 26).

## **E. 3.1**

Weiter ist zu prüfen, ob der Bestand der Steuerforderung wahrscheinlich erscheint und sich die verlangte Sicherstellung ihrer Höhe nach als verhältnismässig erweist (vgl. Richner et al., § 181 N. 2a). Die Veranlagungsbehörde hat darauf zu achten, dass keine Übersicherung eintritt (vgl. BGr, 23. Dezember 2021, 2C\_815/2021, E. 3.4.3). Grundsätzlich kann die Sicherstellung des nach aktuellem Untersuchungsstand infrage kommenden Höchstbetrags verlangt werden. Praxisgemäss ist die Höhe des sicherzustellenden Betrags erst dann offensichtlich übersetzt, wenn dieser den mutmasslichen Steuerbetrag sämtlicher bis zum voraussichtlichen Abschluss des Sicherstellungsverfahrens anfallenden Steuern übersteigt. Massgeblich ist damit das Gesamtergebnis, während die nähere Abklärung von Bestand und Umfang der Steuerpflicht dem Hauptverfahren in der Steuersache selbst und dem

gegebenenfalls daran anschliessenden Rechtsmittelverfahren vorbehalten bleibt (BGr, 26. Oktober 2013, 2C\_235/2013, E. 2.4; VGr, 3. Juli 2024, SR.2024.00014, E. 3.1; Frey, S. 90, 199 f., mit Hinweisen).

### **E. 3.2**

Zwar haben die Pflichtigen die vollumfängliche Aufhebung der Sicherstellungsverfügung verlangt, indes akzeptieren sie in ihrer Replik vom 6. Oktober 2025, dass die Ermessenseinschätzungen 2020 und 2021 rechtskräftig seien und die festgesetzten Steuern von ihnen bezahlt werden sollten. Damit ist rund ein Drittel (Fr. ) der sichergestellten Forderung der Höhe nach anerkannt. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2023 wurden die Pflichtigen mit Einschätzungsentscheid vom 20. Mai 2025 nach pflichtgemässem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. und einem steuerbaren Vermögen von Fr. eingeschätzt. Gegen die Ermessenseinschätzung haben die Pflichtigen am 7. Juli 2025 Einsprache erhoben und im Rahmen des Einspracheverfahrens die Steuererklärung 2023 nachgereicht. Darin deklarierten die Pflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. und ein steuerbares Vermögen von Fr. Da das kantonale Steueramt die Vermögenszunahme gegenüber dem Vorjahr als nicht begründet erachtete, setzte es den Pflichtigen eine Frist bis 16. September 2025, um die Vermögensentwicklung anhand beweiskräftiger Unterlagen zu beweisen. Mit Eingabe vom 3. Oktober 2025 baten die Pflichtigen das kantonale Steueramt um Korrektur des Bankvermögens von Amtes wegen: Richtig sei Fr. (Bankvermögen) und Fr. (Zinsen) anstelle des deklarierten Bankvermögens von bloss Fr. Die Vermögenszunahme sei erfolgt, weil in der Steuererklärung 2022 das Bankvermögen nicht deklariert worden sei. Wie es sich damit verhält, kann offengelassen werden, da die Festsetzung der wirklich geschuldeten Steuer dem Einschätzungs- bzw. ■ hier ■ dem Einspracheverfahren vorbehalten bleibt. Insbesondere kann das Steueramt gemäss klarem Wortlaut von § 181 Abs. 1 StG die Sicherstellung des mutmasslichen Steuerbetrags auch vor der rechtskräftigen Einschätzung verlangen. Im Rahmen der Prima-facie -Prüfung muss das Verwaltungsgericht daher auch nicht prüfen, ob das von den Pflichtigen deklarierte, massiv tiefere Einkommen gegenüber der Ermessenseinschätzung, vom kantonalen Steueramt übernommen werden müsste. Dies wäre dem Gericht ohnehin nicht möglich, liegt ihm doch nur die ausgefüllte Steuererklärung 2023 vor, ohne jegliche Belege dazu. Eine ■ sich gestützt auf die Steuererklärung 2023 ergebende ■ Übersicherung ist daher nicht erkennbar.

### **E. 3.3**

Für die Steuerperioden 2024 und 2025 liegen provisorische Steuerrechnungen vom 22. Juli 2025 in den Akten, wobei das Steueramt der Steuerrechnung dieselben Steuerfaktoren wie für die Steuerperiode 2023 zugrunde legte. Die Steuererklärung 2024 wurde von den Pflichtigen ebenfalls nach Erlass der Sicherstellungsverfügung am 6. Oktober 2025 eingereicht. Dabei deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. und ein steuerbares Vermögen von Fr. Belege, welche aufgrund der Steuererklärung auf eine Übersicherung im Rahmen der Sicherstellung hindeuten würden, wurden dem Verwaltungsgericht nicht eingereicht, weshalb die Pflichtigen für die Einschätzung vollumfänglich an das kantonale Steueramt zu verweisen sind. Eine Steuererklärung 2025 liegt nicht vor, weshalb grundsätzlich auf die provisorische Steuerrechnung abgestellt werden kann. Eine Sicherstellung ist nur für geschuldete Steuern möglich, weshalb nur die bis zum Tag des Erlasses der Sicherstellungsverfügung geschuldeten Steuern (pro rata temporis) sichergestellt werden können (Richner et al., § 181 N. 6). Es verbietet sich daher, den

gesamten für die Steuerperiode 2025 provisorisch in Rechnung gestellten Betrag (Fr. ) sicherzustellen. Die Sicherstellungsverfügung ist daher betragsmässig so zu reduzieren, dass einzig die bis 22. Juli 2025 geschuldeten Beträge sichergestellt werden dürfen (zur Korrektur im Einzelnen, siehe E. 3.4).

#### **E. 3.4**

Entspricht die Höhe des sicherzustellenden Betrags etwa der voraussichtlich geschuldeten Steuer zuzüglich Zinsen und Verfahrenskosten, erweist sich die Sicherstellungsverfügung als verhältnismässig (vgl. Frey, S. 187). Das Steueramt der Stadt F verlangt von den Pflichtigen, dass sie Sicherstellung leisten für Steuerausstände (inkl. Verfahrenskosten, Zinsen und Betriebskosten) in der Höhe von Fr. Bei Zusammenrechnung der einzelnen Beträge in der Sicherstellungsverfügung ergibt sich ■ unter Berücksichtigung der von der Rekursgegnerschaft geltend gemachten Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000 ■ lediglich ein sicherzustellender Betrag von Fr. Eine weitere Differenz ergibt sich, wenn man die in der Sicherstellungsverfügung vom 22. Juli 2025 angegebenen Beträge den (zusammengerechneten) Beträgen gegenüberstellt, die sich aus den Auszügen aus dem individuellen Steuerkonto der Pflichtigen ergeben. Die Auszüge vom individuellen Steuerkonto der Pflichtigen ergeben per 19. September 2025 offene Steuerschulden von Fr. Diese Summe berücksichtigt auch eine Teilzahlung der Pflichtigen im Umfang von Fr. , welche am 14. August 2025, d. h. nach Erlass der Sicherstellungsverfügung, geleistet wurde. Schliesslich ist, um die zulässige Höhe des Sicherstellungsbetrags zu erreichen, der sich aus dem individuellen Steuerkonto der Pflichtigen ergebende Totalbetrag so zu korrigieren, dass für die Steuerperiode 2025 einzig die bis 22. Juli 2025 aufgelaufene Steuerschuld berücksichtigt wird. Pro rata temporis sind daher bis 22. Juli 2025 nur Fr. geschuldet, weshalb die Steuerschuld für die Steuerperiode 2025 um Fr. zu kürzen ist. Dies ergibt total einen zulässigen Sicherstellungsbetrag von Fr. Aus diesem Grund ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und der sicherzustellende Betrag auf das zulässige Mass, d. h. auf Fr. , herabzusetzen.

#### **E. 4.1**

Die Gerichtskosten sind den Parteien nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 181 Abs. 3 Satz 2 StG). Da der Sicherstellungsbetrag (zuzüglich Zinsen) vorliegend von ursprünglich Fr. auf neu Fr. herabzusetzen ist, sind die Rekurrierenden als überwiegend unterliegend zu erachten und sind ihnen die Kosten im Umfang von 4/5 und der Rekursgegnerschaft im Umfang von 1/5 aufzuerlegen. Grundsätzlich bemisst sich auch bei der Anfechtung von Sicherstellungsverfügungen die Gerichtsgebühr nach Massgabe des Streitwerts bzw. der Bedeutung der Streitsache (vgl. § 2 und § 3 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 [GebV VGr]). Jedoch ist der Streitwert bei einer blossen Sicherstellung zu relativieren und nicht vorbehaltlos mit dem Sicherstellungsbetrag gleichzusetzen. In Nachachtung des Äquivalenzprinzips (vgl. Art. 5 Abs. 2 und Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) und des Anspruchs auf Zugang zum Gericht (Art. 29a BV), der durch die Auferlegung von Kosten nicht ungebührlich erschwert werden darf, ist bei der Festsetzung der Gerichtsgebühr in einem Sicherstellungsverfahren zunächst dem Umstand Rechnung zu tragen, dass es sich dabei üblicherweise um eine erstmalige Anhörung der von der Sicherstellung betroffenen Partei über die getroffene Massnahme handelt und das Verwaltungsgericht als erste und einzige kantonale Instanz darüber entscheidet. Die eigentliche Steuerfestsetzung erfolgt in einem separaten Verfahren. Die Tatsachenprüfung

durch das Verwaltungsgericht beschränkt sich zudem auf eine Prima-facie-Würdigung, weshalb der Aufwand in Steuersicherungsverfahren in der Regel geringer ausfällt als in anderen steuerrechtlichen Gerichtsverfahren. Es rechtfertigt sich deshalb, zumindest bei hohen Sicherstellungsbeträgen die Gerichtskosten nicht allein aufgrund der Höhe des Sicherstellungsbetrags festzulegen, sondern auch den tatsächlich angefallenen Aufwand mitzuberechnen (VGr, 3. Juli 2024, SR.2024.00014, E. 4.2). Damit erscheint eine Gerichtsgebühr von Fr. 1'000.- (zuzüglich Zustellkosten) als angemessen.

#### **E. 4.2**

Parteientschädigungen wurden nicht verlangt und sind auch nicht zuzusprechen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.