

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00019 vom 25. Mai 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-05-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2010.00019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2010.00019)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00019 du 25 mai 2011

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00019 del 25 maggio 2011

## Regeste

Steuersicherung | Steuersicherung wegen Steuergefährdung Mängel, die den Vollzug der Sicherstellungsverfügung bzw. die Arrestlegung oder den Arrestbefehl betreffen, können nicht Gegenstand des Steuerrekursverfahrens vor Verwaltungsgericht bilden. Demnach hätten die Rügen der Rekurrierenden, welche die Differenz des tatsächlich verarrestierten Betrags zur Arrestforderung (sog. Überarrestierung), den Arrestbefehl sowie Rechtsverletzungen beim Vollzug betreffen, im aufsichtsrechtlichen Verfahren des Zwangsvollstreckungsrechts geltend gemacht werden müssen (E. 1). Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer als gefährdet, kann das Gemeindesteuernamt oder das kantonale Steueramt laut § 181 Abs. 1 StG auch vor der rechtskräftigen Einschätzung die Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrags verlangen. Bei der Überprüfung einer Sicherstellungsverfügung beschränkt sich das Verwaltungsgericht auf eine Prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse (E. 2). Aufgrund der Indizien ist vorliegend die Vermutung gerechtfertigt, dass sich der Lebensmittelpunkt beider Rekurrierenden in den hier interessierenden Steuerperioden im Kanton Zürich befindet, und erscheint eine konkrete Steuergefährdung glaubhaft. Der sichergestellte Betrag erweist sich nicht als zu hoch, da Sicherstellung für den Höchstbetrag verlangt werden darf, der nach dem Stand der Untersuchung bei Erlass der Verfügung in Frage kommen kann, und erst nach Erlass der Sicherstellungsverfügung um Besteuerung nach dem Aufwand ersucht wurde. Da die Rekurrierenden als Ehegatten in ungetrennter Ehe gemeinsam einzuschätzen sind, ist nicht zu beanstanden, dass die angefochtene Sicherstellungsverfügung gegen beide Ehegatten erlassen worden ist. Infolge der gemeinsamen Steuerpflicht und der solidarischen Haftung für die Gesamtsteuer gemäss § 12 Abs. 1 StG kann sich die Sicherstellungsverfügung ohne weiteres an die Eheleute gemeinsam richten, unabhängig von der Frage, ob beide Gatten den Tatbestand der Steuergefährdung konkret verwirklichen. Die weiteren Rügen erweisen sich als unbegründet (E. 3). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Gemeinde D, beide vertreten durch das Steueramt der Gemeinde D, Rekursgegnerschaft, betreffend Steuersicherung, hat sich ergeben: I. Am 11. Oktober 2010 verfügte das Steueramt der Gemeinde D die Sicherstellung von insgesamt Fr. 5'160'000.- durch A und B zur Deckung der mutmasslich geschuldeten Staats- und Gemeindesteuern 2004 bis 2009. Die Sicherstellung wurde mit einer Steuergefährdung infolge widersprüchlichen Verhaltens der Ehegatten in Bezug auf die Wohnsitzfrage sowie damit begründet, dass das massgebliche Vermögen zu einem grossen Teil in leicht verschiebbaren Bankguthaben,

Wertschriften und Beteiligungen bestehe. II. Mit Rekurs vom 11. November 2010 liessen A und B dem Verwaltungsgericht beantragen, die Sicherstellungsverfügung sei aufzuheben, eventualiter sei sie auf den Betrag von Fr. 1'500'000.- zu reduzieren. Ausserdem sei der Arrestbefehl des Steueramts D vom 11. Oktober 2010 an die E AG aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, beim Betreibungsamt die Aufhebung der Arrestierung zu veranlassen. Es sei festzustellen, dass die Arrestbefehle des Steueramts D vom 11. Oktober 2010 an das Betreibungsamt J sowie das Gemeindeammann- und Betreibungsamt D-F-G rechtswidrig seien. Schliesslich verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. In seiner Rekursantwort vom 6. Dezember 2010 schloss das Steueramt der Gemeinde D auf vollumfängliche Abweisung des Rekurses. Im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels reichten die Rekurrierenden keine Replik ein, weshalb auf die Einholung einer Duplik verzichtet wurde. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Gegen eine Sicherstellungsverfügung eines Gemeindesteueramts kann der Steuerpflichtige das Verwaltungsgericht auf dem Rekursweg anrufen. Die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuern gelten in diesem Verfahren sinngemäss (§ 181 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). 1.2 Angefochten ist die Sicherstellungsverfügung im Sinn von § 181 Abs. 1 StG der Gemeinde D vom 11. Oktober 2010. Laut § 182 Abs. 1 StG gilt eine Sicherstellungsverfügung von Gesetzes wegen als Arrestbefehl nach Art. 274 des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes vom 11. April 1889 (SchKG). Dieser kann jedoch – anders als die Sicherstellungsverfügung – nicht mit Rekurs von § 181 Abs. 3 StG an das Verwaltungsgericht weitergezogen werden. Sämtliche Mängel, die den Vollzug der Sicherstellungsverfügung bzw. die Arrestlegung oder den Arrestbefehl betreffen, können nicht Gegenstand des Steuerrekursverfahrens vor Verwaltungsgericht bilden (RB 2001 Nr. 98 = ZStP 2003, 247, E. 1). Demnach hätten die Rügen der Rekurrierenden, welche die Differenz des tatsächlich verarrestierten Betrags zur Arrestforderung (sog. Überarrestierung), den Arrestbefehl sowie Rechtsverletzungen beim Vollzug – wie die Rüge gegen die Pfändungsankündigung des Betreibungsamts H vom 26. Oktober 2010 – betreffen, im aufsichtsrechtlichen Verfahren des Zwangsvollstreckungsrechts geltend gemacht werden müssen (vgl. Hans Frey, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 170 DBG, N. 22; Hans Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Schriften zum Steuerrecht, Band 20, Zürich/Basel/Genf 2009, S. 161). Deshalb kann dahingestellt bleiben, ob die Rechtsweggarantie nach Art. 29a der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) oder der Umstand, dass die Arresteinsprache nach Art. 278 SchKG nicht nur durch § 182 Abs. 2 StG, sondern auch durch Art. 170 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) ausdrücklich ausgeschlossen wird, etwas an der bisherigen Rechtsmittelordnung ändern würden. Soweit die Rekurrierenden die Aufhebung des gestützt auf die Sicherstellungsverfügung erlassenen Arrestbefehls sowie die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Arrestbefehle verlangen, ist auf den Rekurs deshalb nicht einzutreten.

### **E. 2.1**

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 laut § 181 Abs. 1 StG auch vor der rechtskräftigen Einschätzung die Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrags verlangen.

### **E. 2.2**

Der Sicherstellungsgrund der Steuergefährdung ist – wie derjenige von Art. 169 Abs. 1 DBG – offenkundig dem Arrestgrund von Art. 271 Abs. 1 Ziff. 2 SchKG nachgebildet, geht aber aufgrund des allgemein gehaltenen Gesetzestextes von § 181 Abs. 1 StG darüber hinaus (RB 2001 Nr. 98, auch zum Folgenden). Das Gesetz verlangt seinem Wortlaut nach zwar kein bestimmtes steuergefährdendes Verhalten des Steuerschuldners, weshalb es genügt, wenn die Bezahlung der Steuerschuld objektiv gefährdet erscheint (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 181 StG N. 9). Ob eine objektive Gefährdung des Steueranspruchs besteht, beurteilt sich nach den gesamten Umständen. Diese wiederum werden sich in der Regel in einem auf Erschwerung oder Vereitelung der Zwangsvollstreckung hindeutenden Verhalten des Steuerpflichtigen manifestieren. Dazu gehören etwa die Vorbereitung zur Abreise ins Ausland, Fluchtgefahr, die Verminderung des Vermögens durch verschwenderische Lebensführung oder umfassende Schenkungen sowie das Beiseiteschaffen oder Verheimlichen von Vermögenswerten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 181 StG N. 10 ff.; Hans Frey, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 169 DBG N. 11 ff.; vgl. auch RB 2001 Nr. 98). Da die geforderte Gefährdung der Steuerforderung nicht erst beim Risiko von deren endgültiger Vereitelung, sondern bereits dann gegeben ist, wenn deren Erfüllung als wesentlich erschwert erscheint, kommt der leichten Verwert- und Verschiebbarkeit des vorhandenen Vermögens bei der Beurteilung der Gefahr, dass der Steuerpflichtige sich seiner Steuerpflicht entzieht, erhebliche Bedeutung zu (statt vieler BGr, 9. Januar 2007, 2A.237/2006, E. 2.2). Weitere Umstände, die auf eine Steuergefährdung schliessen lassen, können das Bestehen von erheblichen unbeglichenen Verbindlichkeiten, das Bestehen von Verbindlichkeiten in einem im Verhältnis zu den Mitteln drohenden Ausmass, das unkooperative, hinauszögernde Verhalten des Schuldners sowie andere laufende Betreibungsverfahren sein (BGr, 9. Januar 2007, 2A.237/2006, E. 3). Ebenso ist eine Steuergefährdung anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige den Veranlagungsbehörden gegenüber systematisch seine Einkommens- und Vermögenssituation verschleiert (ASA 66 [1997/98], 479).

### **E. 2.3**

Bei der Überprüfung einer Sicherstellungsverfügung beschränkt sich das Verwaltungsgericht auf eine Prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse (RB 2001 Nr. 98). Diese provisorische und vorfrageweise Prüfung bezieht sich sowohl auf Bestand und Umfang der Steuerschuld als auch auf das Vorliegen der Gefährdung der Steuerforderung bzw. eines ausländischen Wohnsitzes (BGr, 27. Oktober 1995, StE 1997 B 99.1 Nr. 8, E. 2).

### **E. 2.4**

Für die Tatsachen, welche zur Glaubhaftmachung des Sicherstellungsgrundes und der sicherzustellenden Steuerforderung führen, ist nach der allgemeinen Beweislastregel das die Sicherstellung verfügende Gemeinwesen beweisbelastet (vgl. Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 46 StHG N. 25). Bei der Feststellung dieser Tatsachen hat indessen der Steuerpflichtige mitzuwirken, denn er hat grundsätzlich selbst diejenigen Tatsachen und Beweismittel zu nennen, die nur ihm bekannt sein können und über die er am besten Bescheid weiss (vgl. BGr, 31. August 1995, StE 1997 B 99.1 Nr. 6 E. 3b). Wirkt er nicht mit und bleiben deshalb Tatsachen im Dunkeln, welche für die Beurteilung des

Sicherstellungsgrundes oder der sicherzustellenden Steuerforderung erheblich sind, so liegt darin eine Vereitelung der dem Gemeinwesen obliegenden Glaubhaftmachung solcher Tatsachen. Dieses obstruktive Verhalten kann bei der Beweiswürdigung entsprechend gewürdigt werden (RB 2001 Nr. 98).

### **E. 3.1**

Gemäss § 3 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (Abs. 1). Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Abs. 2). In Anwendung dieser Norm bestimmt sich die Steuerhoheit auch im internationalen Verhältnis, es sei denn, ein Staatsvertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalte gesonderte Bestimmungen über den Wohnsitz (RB 1999 Nr. 134 = StE 1999 B 11.1 Nr. 16 = ZStP 1999, 212 ff.). Mangels Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Staat I bestimmt sich der steuerrechtliche Wohnsitz der Rekurrierenden nach kantonalem Recht.

#### **E. 3.1.1**

Massgebend für den steuerrechtlichen Wohnsitz ist derjenige Ort, an dem sich faktisch der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen befindet. Dieser bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, und nicht nach den Wünschen des Steuerpflichtigen. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar; eine bloss affektive Bevorzugung des einen oder anderen Ortes fällt nicht ins Gewicht. Hält sich eine Person abwechslungsweise an verschiedenen Orten auf, kommt es darauf an, zu welchem Ort die stärkeren Bindungen bestehen. Zu berücksichtigen sind Zivilstand und Familienverhältnisse, die Art der Erwerbstätigkeit, Dauer und Zweck der Aufenthalte an den jeweiligen Orten sowie die dortigen Wohnverhältnisse. Dabei bildet insbesondere der Bestand einer ehelichen Gemeinschaft ein gewichtiges Element der persönlichen Beziehung zu einem Ort (vgl. RB 1999 Nr. 134 = StE 1999 B 11.1 Nr. 16 = ZStP 1999, 212 ff.; BGr, 29. September 1999, Pra 89 [2000] Nr. 7, E. 3a).

#### **E. 3.1.2**

Das Gemeindesteueramts D hat in seiner Entscheidung und in der Rekursantwort die wesentlichen Umstände dargelegt, gestützt worauf es zum Schluss gelangt ist, der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten befinde sich im Kanton Zürich und begründe damit ein Steuerdomizil im Sinn von § 3 StG. So haben sich die Rekurrierenden am 1. August 2003 in D polizeilich angemeldet, dort eine Liegenschaft umgebaut und erworben. Sie und ihre beiden Kinder, die in J eine Privatschule besuchen, sind im Besitz der Aufenthaltsbewilligung B. Von 2003 bis und mit 2007 haben die Rekurrierenden stets eine ausgefüllte und von beiden unterzeichnete Steuererklärung eingereicht. Für die Steuerperiode 2003 wurden die Rekurrierenden als in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtige rechtskräftig veranlagt. Für die Steuerperiode 2008 bzw. 2009 und nachträglich auch für die übrigen Steuerperioden haben sie einen Antrag auf Besteuerung nach Aufwand gemäss § 13 StG gestellt. Aufgrund dieser aktenkundigen Indizien ist nach obigen Ausführungen (vgl. E. 3.1.1) die Vermutung gerechtfertigt, dass sich der Lebensmittelpunkt beider Rekurrierenden in den hier interessierenden Steuerperioden in D befindet. Was sie dagegen vorbringen lassen, vermag diese prima facie

überzeugende und glaubhaft erscheinende Begründung nicht umzustossen. Das Arztzeugnis besagt einzig, dass dem Rekurrenten aufgrund seines Asthmas in den Herbst- und Wintermonaten ein Aufenthalt in wärmeren Ländern empfohlen werde. Damit ist jedoch in keiner Weise glaubhaft gemacht, dass der Rekurrent engere persönliche, familiäre und gesellschaftliche Beziehungen zum Staat I als zur Schweiz pflegt und sich der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten daher tatsächlich im Staat I befindet. Schliesslich sei noch angemerkt, dass die Rekurrierenden für die Steuerperioden 2004 bis 2009 um Besteuerung nach Aufwand ersucht haben, die ihrerseits aber Wohnsitznahme oder Aufenthalt im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz voraussetzt, was die Rekurrierenden in diesem Verfahren bestreiten. Aufgrund dieser provisorischen und vorfrageweisen Überprüfung besteht somit eine unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit beider Rekurrierenden (steuerrechtlicher Wohnsitz) in D. Eine abschliessende Beurteilung der Steuerhoheitsfrage bleibt jedoch – wie die Rekurrierenden sowie die Rekursgegnerschaft zu Recht bemerken – dem hierfür vorgesehenen Steuerhoheitsverfahren vorbehalten, sofern die Parteien ein solches anstrengen.

### **E. 3.2**

Geht man vom steuerrechtlichen Wohnsitz beider Steuerpflichtigen in der Schweiz aus, kann die Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrags verlangt werden, wenn dessen Bezahlung als gefährdet erscheint (vgl. vorn E. 2.2). Das Gemeindesteuernamt D hat in seiner Sicherstellungsverfügung vom 11. Oktober 2010 eine Steuergefährdung angenommen, da das massgebliche Vermögen der Steuerpflichtigen zu einem grossen Teil in leicht verschiebbaren Bankguthaben, Wertschriften und Beteiligungen bestehe und der Rekurrent nach eigenen Angaben im Ausland über namhaften Grundbesitz verfüge, weshalb ein Wegzug ins Ausland für ihn und seine Familie ohne Weiteres auch kurzfristig möglich wäre. Ausserdem habe sich der Rekurrent bereits polizeilich abgemeldet und damit die Bereitschaft erkennen lassen, sich einer ordentlichen Einschätzung und Vollstreckung der Steuer zu entziehen. Deshalb habe begründeter Anlass für die Annahme einer konkreten Steuergefährdung bestanden. Dies erscheint bei einer Prima-facie-Würdigung der gesamten Umstände glaubhaft. Die polizeiliche Abmeldung bildet – entgegen der Auffassung der Rekurrierenden – lediglich ein Indiz und nicht der (einzige) Grund für eine Sicherstellung, weshalb auch der Zeitpunkt der Abmeldung nicht ausschlaggebend ist. Unerheblich ist weiter, ob die Rekurrierenden – insbesondere die Rekurrentin – Absichten hegen, die Liegenschaft in der Schweiz zu veräussern und/oder die Schweiz zu verlassen. Denn entscheidend ist die Gefährdung des Steueranspruchs aus objektiver Sicht und nicht die subjektive Absichten der Steuerpflichtigen. Aus objektiver Sicht als Indiz gegen eine Steuergefährdung zu würdigen ist jedoch die Tatsache, dass die Rekurrierenden schulpflichtige Kinder haben. Dass die Rekurrierenden keinerlei Vermögenswerte ins Ausland geschafft oder Anstalten hierzu getroffen haben und in der Schweiz eine Liegenschaft besitzen, ändert hingegen an der angesichts der leichten Verwert- und Verschiebbarkeit des grössten Teils des vorhandenen Vermögens bestehenden Gefährdung der Steuerforderung nichts. Denn die geforderte Gefährdung des Steueranspruchs liegt nicht erst beim Risiko von dessen endgültiger Vereitelung, sondern bereits dann vor, wenn dessen Erfüllung als wesentlich erschwert erscheint. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die Liegenschaft angesichts ihres Werts eine genügende Sicherheit darstellen würde, ist doch die Sicherheit nach § 181 Abs. 2 StG "in Geld, durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften oder durch Bürgschaft" zu leisten. Nach Würdigung sämtlicher Umstände erscheint die Steuergefährdung somit glaubhaft. Darin ist auch kein

Verstoss gegen die Rechtsgleichheit zu erblicken, zumal die Sicherstellungsverfügung erlassen wurde, weil die Voraussetzungen von § 181 Abs. 1 StG erfüllt sind und nicht weil der Rekurrent Ausländer ist und sich aus der Schweiz abgemeldet hat. Wie die Rekursgegnerschaft zu Recht ausführt, stösst auch der Vorwurf ins Leere, § 181 Abs. 1 StG verstosse gegen die Rechtsgleichheit, soweit er an den Wohnsitz anknüpfe. Da sich die Steuersicherung gleichermassen gegen ausländische und schweizerische Staatsangehörige richten kann und die Vollstreckung von Steuerforderungen gegen Personen mit Wohnsitz im Ausland per se gefährdet erscheint, besteht ein vernünftiger Grund für die gesetzliche Regelung von § 181 Abs. 1 StG.

### **E. 3.3**

Die Sicherstellung kann jederzeit, also schon vor Fälligkeit und auch für nur mutmasslich geschuldete Steuern verlangt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 181 StG N. 6 m. w. H.). Der sicherzustellende Betrag ist aufgrund des den Steuerbehörden bekannten Sachverhalts festzusetzen. Fehlen konkrete Zahlen, kann der Nachweis des sicherzustellenden Betrags auch indirekt mittels begründeter Schätzung erfolgen. Die Schätzung darf nicht übertrieben sein, sie muss aber auch nicht besonders vorsichtig vorgenommen werden, sondern sollte den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahekommen. Sicherstellung darf für den Höchstbetrag verlangt werden, der nach dem Stand der Untersuchung bei Erlass der Verfügung infrage kommen kann (Frey, Art. 169 DBG N. 48; Frey, S. 89 f.). Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die Rekurrierenden erst nach Erlass der Sicherstellungsverfügung durch das Gemeindesteueramt D ein Gesuch um Besteuerung nach Aufwand für die Steuerperioden 2004 bis 2007 stellen liessen, ist nicht zu beanstanden und erweist sich als angemessen, wenn das Gemeindesteueramt D bei der Festlegung der mutmasslich geschuldeten Steuern für die Steuerperioden 2004 bis 2007 von einer ordentlichen Besteuerung ausgegangen ist. Die Sicherstellung darf nämlich für den Höchstbetrag verlangt werden, der nach dem Stand der Untersuchung bei Erlass der Verfügung infrage kommen kann. Der Entscheid, ob die Steuerschuld in diesem Umfang tatsächlich besteht, insbesondere, ob den Rekurrierenden die Besteuerung nach dem Aufwand gewährt wird, bleibt dem Hauptverfahren vorbehalten. Damit ist weder die von den Rekurrierenden angerufene Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) noch die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV) oder die persönliche Freiheit (Art. 10 Abs. 2 BV) verletzt. Nicht ersichtlich ist und in der Rekursschrift auch nicht weiter substantiiert wird, inwiefern die Sicherstellungsverfügung im vorliegenden Fall die persönliche Freiheit und die Wirtschaftsfreiheit tangieren soll. Was die Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) betrifft, schützt sie nicht vor Besteuerung, sofern diese nicht konfiskatorisch wirkt (vgl. BGE 128 II 112; 127 I 60). Da dies hier nicht behauptet wird und aufgrund einer Prima-facie-Würdigung hierfür keine Anhaltspunkte bestehen, liegt die Sicherstellung der gefährdeten Steueransprüche als eine Massnahme im Rahmen der Besteuerung – entgegen der Auffassung der Rekurrierenden – dennoch im öffentlichen Interesse (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich 2010, Rz. 2059 und 2678 ff.; VPB 63 [1999] Nr. 30). Weiter ist die Massnahme durchaus verhältnismässig, steht den Steuerbehörden doch kein milderes Mittel zur Verfügung, um den späteren Einzug einer gefährdeten Steuer zu gewährleisten. Insbesondere vermögen höhere Akontozahlungen (mit Ausnahme einer Akontozahlung in Höhe der mutmasslich geschuldeten Steuer bzw. des Sicherstellungsbetrags) diesen Zweck nicht zu erfüllen. Da § 181 und § 182 StG schliesslich unbestrittenermassen als gesetzliche Grundlage genügen, kann zusammenfassend festgehalten werden, dass im vorliegenden Fall nicht

unzulässigerweise in den Schutzbereich von Grundrechten eingegriffen wird.

### **E. 3.4**

Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sind gemeinsam steuerpflichtig und üben nach § 123 Abs. 1 StG die nach dem Steuergesetz dem Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus. Mitteilungen der Steuerbehörden sind an beide gemeinsam zu richten (§ 123 Abs. 4 StG). Ausserdem haften sie laut § 12 Abs. 1 StG solidarisch für die Gesamtsteuer. Die gemeinsame Haftung wird indessen aufgehoben, wenn einer der Ehegatten zahlungsunfähig ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 12 StG N. 11). Unbestrittenermassen lebten die Rekurrierenden in den hier interessierenden Steuerjahren in einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe. Denn laut Rekursschrift wurde die gemeinsame Mittelverwendung auch nach Auflösung der gemeinsamen Wohnung und somit trotz allenfalls getrennten steuerrechtlichen Wohnsitzes der Ehegatten beibehalten. Eine tatsächlich getrennte Ehe liegt aber erst vor, wenn es auch an der Gemeinschaftlichkeit der Mittelverwendung mangelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 7 StG N. 11). Da die Rekurrierenden somit gemeinsam einzuschätzen sind, ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass die angefochtene Sicherstellungsverfügung gegen beide Ehegatten erlassen worden ist. Infolge der gemeinsamen Steuerpflicht und der solidarischen Haftung für die Gesamtsteuer gemäss § 12 Abs. 1 StG kann sich die Sicherstellungsverfügung ohne Weiteres an die Eheleute gemeinsam richten, und zwar unabhängig von der Frage, ob beide Gatten den Tatbestand der Steuergefährdung konkret verwirklichen (vgl. Frey, Art. 169 DBG N. 43; Frey, S. 83; BGr, 25. September 2003, 2A.59/2003, E. 3.2). Unerheblich ist deshalb das von den Rekurrierenden vorgebrachte Argument, die Voraussetzungen zum Erlass einer Sicherstellungsverfügung seien in der Person der Ehefrau gar nicht erfüllt, weil sie weder Wohnsitz im Ausland habe noch eine Steuergefährdung vorliege. Zahlungsfähigkeit und Zahlungswille der Ehefrau sind in diesem Zusammenhang nicht von Belang, zumal es ja gerade dem Wesen der Solidarhaftung entspricht, bei Geltendmachung der Forderung auf den am solventesten erscheinenden Haftenden zurückgreifen zu können. Schliesslich sind prima facie auch keine Gründe ersichtlich, weshalb vorliegend die gemeinsame Haftung auszuschliessen wäre. Dafür, dass der pflichtige Ehemann zahlungsunfähig wäre, bestehen keine Anhaltspunkte und es wird auch nicht geltend gemacht.

### **E. 3.5**

Nach § 181 Abs. 1 StG ist die Sicherstellungsverfügung sofort vollstreckbar. Nichtsdestotrotz wird üblicherweise eine Frist von 24 Stunden angesetzt (vgl. Weisung der Finanzdirektion vom 3. Juli 2005 über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern, Rz. 37; VGr, 25.09.2002, StE 2003 B 99.1 Nr. 10; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 181 StG N. 29). Da aber Sicherstellungsverfügungen nach § 181 Abs. 1 StG von Gesetzes wegen keine Fristansetzung enthalten müssen (Frey, S. 95 f.; Frey, Art. 169 DBG N. 51), erweist sich die Rüge der Rekurrierenden, die Frist von 24 Stunden zur Sicherstellung von gut Fr. 5 Mio. sei viel zu kurz, als unbegründet.

### **E. 3.6**

Gemäss § 181 Abs. 1 StG ist das Gemeindesteueramt zuständig für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung (siehe auch Frey, S. 83). Weshalb dem Leiter des Gemeindesteueramts D aufgrund des Organisationsreglements der Politischen Gemeinde D vom 22. Juni 2010 die Zeichnungsbefugnis fehlen sollte, ist mangels Begründung der

erhobenen Rüge nicht nachvollziehbar.

### **E. 3.7**

Da nach dem Gesagten alle Voraussetzungen gemäss § 181 Abs. 1 StG für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung erfüllt waren, kann dem Gemeindesteueramt D auch keine Ermessensverletzung oder Unangemessenheit vorgeworfen werden, wenn es die für diese Situationen vom Gesetz zur Verfügung gestellten Vorkehrungen zur Sicherung der Ansprüche des Gemeinwesens trifft. Im Gegenteil ist es gerade die Pflicht des Steueramts, im Rahmen seiner Zuständigkeiten für die – rechtsgleiche – Durchsetzung der Steuerrechtsordnung im Interesse der Allgemeinheit zu sorgen. Dies führt zu einer Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten ist.

### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten den unterliegenden Rekurrierenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 181 Abs. 3 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 152 und § 181 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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