

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



---

1 DB.2011.253

**Entscheid**

30. März 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

**A,**

Zustelladresse: **B**

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Dienstabteilung Bundessteuer,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Sicherstellung (Direkte Bundessteuer 1999 - 2003)**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) war in C wohnhaft und meldete sich dort per 31. Dezember 2006 nach unbekannt ab. Seine Ehe wurde mit Urteil des Bezirksgerichts Uster vom 22. Dezember 2010 geschieden. Am 14. September 2011 auferlegte das kantonale Steueramt ihm und seiner früheren Ehefrau für die direkte Bundessteuer der Perioden 1999 - 2003 eine Nachsteuer von Fr. 15'373.60 sowie ihm persönlich eine Busse von Fr. 14'151.25. Dieser Entscheid erwuchs in Rechtskraft.

Am 7. November 2011 erliess das kantonale Steueramt gegen den Pflichtigen eine Sicherstellungsverfügung zur Deckung dieser Nachsteuer und Busse samt Kosten im Gesamtbetrag von Fr. 30'000.-. Als Grund gab es Steuerverfälschung zufolge Abmeldung des Pflichtigen bei der Gemeinde C per 31. Dezember 2006 nach unbekannt an.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 17. November 2011 Beschwerde mit dem Antrag, die Sicherstellungsverfügung aufzuheben, eventualiter zur Tilgung der "unpräjuditionellen" Nachsteuerforderung ein Steuerrückerstattungsguthaben bei der Stadt C zu verwenden und den Restbetrag je hälftig auf ihn und seine frühere Ehefrau zu verteilen.

Das kantonale Steueramt schloss am 19. Dezember 2011 auf Abweisung der Beschwerde. In der Replik vom 28. Januar 2012 hielt der Pflichtige an seinem Antrag fest, liess jedoch das Eventualbegehren auf Bezahlung der ausstehenden Steuerforderung durch Verrechnung mit einem Guthaben bei der Stadt C fallen. Zudem verlangte er die Kostenaufgabe an die Beschwerdegegnerin und die Zusprechung einer Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt hielt mit Duplik vom 20. Februar 2012 an seinem Antrag ebenfalls fest. Der Pflichtige äusserte sich zur Duplik mit weiterer Eingabe vom 12. März 2012.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Gegen Sicherstellungsverfügungen der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer im Sinn von Art. 169 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (in der Fassung vom 17. Juni 2005, DBG) kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission erheben (Art. 169 Abs. 3 DBG). Für die Behandlung der vom Pflichtigen erhobenen Beschwerde gegen die Sicherstellungsverfügung des kantonalen Steueramts vom 7. November 2011 ist daher das angerufene Steuerrekursgericht zuständig, da es Nachfolger der bis Ende 2010 bestandenen Steuerrekurskommissionen ist (vgl. §§ 112 ff. des [kantonalen] Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, in der ursprünglichen Fassung und in derjenigen gemäss Unterstellungsgesetz der Steuerrekurskommissionen und der Baurekurskommissionen unter das Verwaltungsgericht vom 13. September 2010).

2. a) Gemäss Art. 169 Abs. 1 DBG kann die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrags jederzeit dessen Sicherstellung verlangen, wenn der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer als gefährdet erscheint. Die Sicherstellungsverfügung gibt den sicherzustellenden Betrag an und ist sofort vollstreckbar. Sie hat im Betreibungsverfahren die gleichen Wirkungen wie ein vollstreckbares Gerichtsurteil.

b) Voraussetzung für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung ist zum einen ein fehlender schweizerischer Wohnsitz im Sinn von Art. 23 - 26 ZGB (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 169 N 8, auch zum Folgenden). Dies ist der Fall, wenn die steuerpflichtige Person nur über einen Aufenthalt verfügt, keinen festen Wohnsitz hat oder in der Schweiz nur der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Der Grund für eine Sicherstellung besteht darin, dass die steuerpflichtige Person in der Schweiz nicht oder nur eingeschränkt betrieben werden kann. Deshalb braucht bei fehlendem schweizerischem Wohnsitz für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung keine weitere Voraussetzung erfüllt zu sein. Zum andern kann bei vorhandenem schweizerischen Wohnsitz aber auch eine Gefährdung der Bezahlung der Steuer zu einer Sicherstellung führen, wobei wiederum die Zwangsvoll-

streckung der Steuerschuld in Gefahr sein muss. Diesfalls genügt für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung die Gefährdung der Steuerschuldbezahlung. Die Gefährdung muss bei alledem nicht nachgewiesen, sondern nur glaubhaft gemacht werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 169 N 35).

c) Die Sicherstellung kann für alle Arten von Steuerforderungen verlangt werden, insbesondere auch für Nachsteuern samt Zins sowie für Bussen wegen Steuerhinterziehung samt Verfahrenskosten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 169 N 4). Die Steuer muss sodann nur geschuldet, nicht aber fällig oder gar durch eine rechtskräftige Entscheidung festgesetzt sein. Insofern ist auch bezüglich des Bestands der Steuerforderung kein Beweis erforderlich, welcher allein dem Veranlagungsverfahren vorbehalten bleibt, sondern genügt eine gewisse Wahrscheinlichkeit. Der Betrag der Sicherstellung darf nur nicht offensichtlich übersetzt sein.

d) Eine Sicherstellungsverfügung kann jederzeit erlassen werden und ist sofort vollstreckbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 169 N 28 und 32). Ihre Funktion besteht darin, mit einer behördlichen Massnahme dem Gemeinwesen für einen scheinbar gefährdeten Steueranspruch Sicherheit zu verschaffen. Mit Erlass der Sicherstellungsverfügung soll dafür gesorgt werden, dass der mutmassliche Steueranspruch bei Eintritt der Fälligkeit bzw. Vorliegen einer rechtskräftigen Veranlagung auch tatsächlich bezogen werden kann (vgl. BGE 75 I 355). Dieser Funktion entsprechend braucht daher der Steuerpflichtige vor ihrem Erlass weder gemahnt noch auch nur angehört zu werden (Felix Rajower, Sicherstellung und Arrest im Recht der direkten Bundessteuer und nach zürcherischem Steuergesetz [1. Teil], IFF Forum für Steuerrecht 2007, S. 144). Eine Mahnung oder Anhörung würde die Gefährdung der Forderung noch erhöhen, indem der Steuerpflichtige gewarnt würde und so Gelegenheit erhielte, als Haftungssubstrat dienende Vermögenswerte beiseite zu schaffen. Der Steuerpflichtige kann sich gegen die Sicherstellungsverfügung nur wehren, indem er Beschwerde (bei der kantonalen Steuerrekurskommission) erhebt (Art. 169 Abs. 3 DBG). Allerdings hemmt die Beschwerde die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung nicht (Art. 169 Abs. 4 DBG).

3. a) Vorliegend verfügte der Pflichtige im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung am 7. November 2011 über keinen schweizerischen Wohnsitz mehr, hatte er sich in der bisherigen Wohnsitzgemeinde C doch unstreitig schon per

31. Dezember 2006 nach unbekannt abgemeldet. Die Anzeige einer Korrespondenzadresse im Schreiben vom 19. Oktober 2011 vermochte den fehlenden Wohnsitz nicht zu ersetzen, umso mehr als der Pflichtige damit gleichzeitig mitteilte, ab dem 20. Oktober 2011 wieder im Ausland zu sein, und nicht sagen könne, ob und wann er zurückkehre. Damit bestand an der Korrespondenzadresse kein Wohnsitz und daher auch kein Betreuungsort. Für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung war daher schon allein wegen des fehlenden schweizerischen Wohnsitzes des Pflichtigen Grund genug gegeben und brauchte nicht noch zusätzlich eine Gefährdung der Bezahlung der Steuerforderung vorzuliegen.

b) Bei der geschuldeten Steuer handelt es sich um Nachsteuern der Perioden 1999 - 2003 von Fr. 15'373.60 und um eine Busse von Fr. 14'151.25, welche mit Verfügung des kantonalen Steueramts vom 14. September 2011 entsprechend festgesetzt wurden. Der Steueranspruch stand damit bereits fest. Darüber hinaus wurde er auch noch unabänderlich, da die Nachsteuer- und Bussenverfügung mit Ablauf der Rechtsmittelfrist Ende Oktober 2011 in Rechtskraft erwuchs. Der Pflichtige wendet dagegen in der Eingabe vom 12. März 2012 ein, die Nachsteuerverfügung habe keine Rechtsmittelbelehrung enthalten, sodass er sich dagegen nicht habe wehren können. Indessen enthält die bei den Akten liegende Verfügung sehr wohl eine Rechtsmittelbelehrung, ebenso das vom Pflichtigen im vorliegenden Verfahren selber eingereichte Exemplar (Ziff. II.4. des Entscheiddispositivs. Sein Einwand erweist sich daher als trölerisch. Die geschuldete Steuer war damit nicht nur glaubhaft gemacht, sondern klar nachgewiesen worden. Zusammen mit unbestrittenen Verzugszinsen von Fr. 40.15 und weiteren Kosten von Fr. 435.- ergab sich eine Gesamtschuld von Fr. 30'000.-.

c) Eine Anhörung des Pflichtigen bzw. eine Reaktion des kantonalen Steueramts auf sein Schreiben vom 19. Oktober 2011 vor Erlass der Sicherstellungsverfügung war entgegen seiner Auffassung in der Replik nicht erforderlich. Ziel und Zweck einer Sicherstellungsverfügung ist es nach dem Gesagten, die durch den Arrestgrund gegebene Gefährdung der Steuerforderung zu beseitigen, was bei einer Vorankündigung der Sicherstellungsverfügung bzw. bei einer diesbezüglichen Anhörung des Steuerpflichtigen ja gerade vereitelt würde.

d) Damit waren die Voraussetzungen aber erfüllt, um gegen den Pflichtigen am 7. November 2011 hinsichtlich der erwähnten Nachsteuer und Busse eine Sicherstellungsverfügung über Fr. 30'000.- zu erlassen.

4. a) Der Pflichtige wendet ein, er und seine frühere Ehefrau hätten sich bei der Steuerhinterziehung beide strafbar gemacht und hafteten zu gleichen Teilen für die Nachsteuer und die Busse. Ihre Ehe sei schon vor Erlass der Sicherstellungsverfügung geschieden worden, sodass die Steuerschuld von beiden Ehegatten je hälftig einzufordern sei.

b) Die Sicherstellung kann in erster Linie von der steuerpflichtigen Person verlangt werden. Über den Gesetzeswortlaut hinaus trifft dies jedoch auch auf alle Personen zu, die von den Bezugsbehörden für eine geschuldete Steuer persönlich in Anspruch genommen werden können (BGr, 11. März 1949 = ASA 17, 447). Neben der steuerpflichtigen Person kann sich eine Sicherstellungsverfügung somit auch an einen Rechtsnachfolger oder allfällig haftende Dritte richten (BGE 108 Ib 459). Bei Ehegatten, die im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, kann sich die Verfügung an beide Ehegatten richten. Die Steuerbehörden können aber auch ohne weiteres die Sicherstellung nur an einen der beiden Ehegatten richten und von diesem die Sicherstellung für die Gesamtsteuer verlangen. Dies hat seinen Grund darin, dass die Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, gemäss Art. 13 Abs. 1 DBG für die Gesamtsteuer solidarisch haften (vgl. BGr, 25. September 2003, 2A.59/2003, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Über Bestand und Umfang der Solidarhaft wird dann erst bei Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung entschieden (Hans Frey, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 169 N 43 DBG).

Leben die Ehegatten im Zeitpunkt der Sicherstellungsverfügung dagegen – wie hier – in rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe, muss die Verfügung zwar ebenfalls nicht an beide Ehegatten gerichtet sein. Indessen fällt die Solidarhaft der Ehegatten für alle noch offenen Steuerforderungen (der gemeinsamen Besteuerung) mit der Trennung oder Scheidung weg (Art. 13 Abs. 2 DBG). Die geschuldete Steuer ist daher auf beide Ehegatten aufzuteilen. Dies hat aber mittels separater Haftungsverfügung in einem separatem Verfahren zu erfolgen (vgl. Rajower, S. 148 f., auch zum Folgenden). Damit wird gewährleistet, dass die Haftungsaufteilung die Sicherstellungsverfügung nicht in Gefahr bringt. Vorausgesetzt wird dabei indessen, dass im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung ein Gesuch um Haftungsbeschränkung hängig ist und die Voraussetzungen einer Haftungsbeschränkung vom Gesuchsteller glaubhaft gemacht werden. Dann – und nur dann – ist die Haftungsbeschränkung in der Sicherstellungsverfügung beim betreffenden Ehegatten zu berücksichtigen. Andernfalls ist

über Bestand um Umfang der Haftung ebenfalls erst bei Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung – vorteilhaft durch Vorlage/Beizug der inzwischen allenfalls erwirkten Haftungsverfügung – zu entscheiden.

c) Der Pflichtige ist von seiner früheren Ehefrau seit dem 22. Dezember 2010 geschieden (Scheidungsurteil). Mithin entfiel gemäss Art. 13 Abs. 2 DBG spätestens ab diesem Zeitpunkt die Solidarhaftung für die noch offenen Steuerschulden der Ehegatten, demnach auch für die Nachsteuern der Periode 1999 - 2003 und die diesbezügliche Busse. Jeder Ehegatte haftet demnach nur noch für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, welcher durch Aufteilung der Steuerfaktoren aufgrund der konkreten Einkommenssituation der Ehegatten zu ermitteln ist (BGr, 2. April 2009, 2C\_709/2008, www.bger.ch). Im Rahmen der Sicherstellungsverfügung wäre diesem Umstand jedoch nach dem Gesagten nur dann Rechnung zu tragen gewesen, wenn der Pflichtige vor deren Erlass ein Gesuch um Haftungsbeschränkung auf seinen Anteil an der Gesamtsteuer gestellt hätte. Zwar teilte der Pflichtige mit Schreiben vom 19. Oktober 2011 mit, er könne die Nachsteuern und die Busse nicht bezahlen und seine Ex-Frau verfüge über genügend Geld, sodass man sich für die Begleichung der Steuerschuld direkt an sie wenden solle. Indessen liegt darin kein Begehren um Aufteilung der Steuerfaktoren im Sinn einer Haftungsbeschränkung der geschiedenen Ehegatten begründet, sondern lediglich ein solches um Bezug der gesamten Steuer bei der früheren Ehefrau mangels eigener finanzieller Mittel und damit ohne allfällige Aufteilung der Steuerfaktoren. Demnach war bei Erlass der Sicherstellungsverfügung eine mögliche Haftungsbeschränkung des Pflichtigen nicht zu berücksichtigen und kann dies erst bei Vollstreckung der Verfügung erfolgen.

d) Eine Prima-Facie-Prüfung ergibt im Übrigen, dass die Haftung der früheren Ehefrau hinsichtlich der Busse von Fr. 14'151.25 jedenfalls nicht gegeben ist, da die Busse gemäss Nachsteuerverfügung ausdrücklich nur dem Pflichtigen auferlegt wurde, während das Bussenverfahren gegenüber der früheren Ehefrau eingestellt wurde (Ziff. II.2. und 3. des Entscheiddispositivs der Nachsteuerverfügung). Hinsichtlich der Nachsteuer von Fr. 15'373.60 geht aus den Erwägungen der Verfügung sodann ohne weiteres hervor, dass es sich bei den hinterzogenen Werten ausschliesslich um solche des Pflichtigen handelt. Mithin liegt wohl auch insofern keine Haftung der früheren Ehefrau vor.

5. Nach alledem hat die angefochtene Sicherstellungsverfügung vollumfänglich Bestand, was zur Abweisung der Beschwerde führt. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen, unter Verrechnung mit dem geleisteten Kostenvorschuss (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Kostenaufgabe an die obsiegende Beschwerdegegnerin fällt ausser Betracht, da sie den Pflichtigen vor Erlass der Sicherstellungsverfügung nicht anzuhören brauchte und daher das vorliegende Verfahren entgegen der Auffassung des Pflichtigen nicht veranlasste. Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

6. Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 169 Abs. 3 i.V.m. Art. 146 DBG durch Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Ob davor auch noch eine Beschwerdemöglichkeit an die im Kanton Zürich grundsätzlich vorgesehene weitere Beschwerdeinstanz im Sinn von Art. 145 DBG, d.h. an das Verwaltungsgericht gegeben ist, erscheint fraglich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 169 N 39, auch zum Folgenden). Die bei Sicherstellungsverfügungen gegebene zeitliche Dringlichkeit spricht jedoch gegen einen solchen zweistufigen kantonalen Instanzenzug (so auch Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, § 30 N 19 a.E.; a.M. Frey, Art. 169 N 58, jedoch ohne Begründung). Demnach bleibt es in casu bei einem direkten Weiterzug des vorliegenden Entscheids an das Bundesgericht.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]