

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 834/2017

Urteil vom 4. September 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiberin Genner.

Verfahrensbeteiligte

1. A.C. _____,
2. B.C. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Pascal Seeberger,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich 2004, 2006-2009, 2011-2016 betreffend
Steuersicherung,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 23.
August 2017 (SR.2017.00018 / SR.2017.00021).

Sachverhalt:

A.

Die Eheleute A.C. _____ und B.C. _____ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. _____ /ZH. Aufgrund nicht bezahlter Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich in den Steuerjahren 2004, 2006-2009 und 2011-2016 forderte das Steueramt der Gemeinde U. _____ (nachfolgend: Gemeindesteueramt) die Eheleute C. _____ am 28. April 2017 auf, zur Deckung dieser Ausstände samt Zinsen und Kosten den Betrag von Fr. 186'129.- (zuzügl. Verfahrenskosten und Zins) sicherzustellen.

B.

Gegen die Sicherstellungsverfügung vom 28. April 2017 erhoben die Eheleute C. _____ am 31. Mai 2017 Rekurs beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und beantragten, die angefochtene Verfügung aufzuheben und das Betreibungsamt anzuweisen, den darauf gestützten Arrest aufzuheben. Das Verwaltungsgericht eröffnete das Verfahren SR.2017.00018. Auf Vernehmlassung des Gemeindesteueramts vom 20. Juni 2017 hin reichten die Eheleute C. _____ am 30. Juni 2017 unaufgefordert eine Stellungnahme ein und verlangten die Zustellung der Vernehmlassungsbeilagen. Am 3. Juli 2017 stellte ihnen das Verwaltungsgericht die Beilagen zur Rekursantwort vom 20. Juni 2017 zu und setzte ihnen Frist "zur freigestellten Stellungnahme" bis am 20. Juli 2017. Die Frist verstrich ungenutzt.

Am 31. Mai 2017 hatte das Gemeindesteueramt auf dem Weg der Wiedererwägung eine weitgehend gleichlautende Sicherstellungsverfügung als Ersatz für die Verfügung vom 28. April 2017 erlassen mit dem einzigen Unterschied, dass B.C. _____ neu als "solidarhaftend" bezeichnet wurde. Gegen die Sicherstellungsverfügung vom 31. Mai 2017 erhoben die Eheleute C. _____ am 3. Juli 2017 ebenfalls Rekurs beim Verwaltungsgericht mit den Anträgen, die angefochtene Verfügung aufzuheben und das Betreibungsamt anzuweisen, den Arrest aufzuheben. Das Verwaltungsgericht eröffnete das Verfahren SR.2017.00021 und setzte dem Gemeindesteueramt eine Frist von zehn Tagen zur Einreichung einer Rekursantwort, ansonsten Verzicht angenommen werde. Das Gemeindesteueramt

liess sich nicht mehr vernehmen.

Mit Urteil vom 23. August 2017 vereinigte das Verwaltungsgericht die beiden Verfahren. Auf den Rekurs im Verfahren SR.2017.00018 trat es nicht ein. Den Rekurs im Verfahren SR.2017.00021 wies es ab, soweit es darauf eintrat.

C.

Die Eheleute C._____ erheben am 27. September 2017 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht mit den Anträgen, das angefochtene Urteil aufzuheben; eventuell sei die Sache im Sinn der Erwägungen zu neuem Entscheid an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen.

Das Verwaltungsgericht schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Das Kantonale Steueramt Zürich hat sich nicht vernehmen lassen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich entscheidet in Sicherstellungsfällen als einzige kantonale Gerichtsbehörde (§ 181 Abs. 3 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]). Gegen den Entscheid einer letzten kantonalen Gerichtsinstanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts steht die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten grundsätzlich offen (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 86 Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Der verfahrensabschliessende Entscheid über eine Sicherstellungsverfügung des kantonalen Steuerrechts ist ein Endentscheid im Sinn 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 669/2016 / 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 1.2.2; 2C 235/2013 vom 26. Oktober 2013 E. 1.2). Aufgrund der Anwendbarkeit von Art. 98 BGG ist die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auf die Frage beschränkt, ob der angefochtene Entscheid verfassungsmässige Rechte des Bundesrechts oder des kantonalen Rechts verletze (zu den Gründen der eingeschränkten Kognition vgl. BGE 138 III 728 E. 2.3).

1.3. Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten (einschliesslich der Grundrechte) prüft das Bundesgericht in jedem Fall nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG). Unterbleibt dies, kann das Bundesgericht eine Beschwerde selbst dann nicht gutheissen, wenn eine Verfassungsverletzung tatsächlich vorliegt (BGE 142 I 99 E. 1.7.2 S. 106). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (BGE 140 II 141 E. 8 S. 156; 134 I 83 E. 3.2 S. 88; 134 II 349 E. 3 S. 352; 133 III 393 E. 6 S. 37).

2.

Die Beschwerdeführer machen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nach Art. 29 Abs. 2 BV geltend. Aufgrund der formellen Natur dieses Anspruchs ist die Rüge vorab zu behandeln (BGE 142 I 188 E. 3 S. 190; 138 I 232 E. 5.1 S. 237).

2.1. Als Teilgehalt des rechtlichen Gehörs gelte - so die Beschwerdeführer - das Recht der Parteien auf vorgängige Orientierung über die wesentlichen Verfahrensschritte. Der Vorinstanz habe bei der Frage, ob die beiden Verfahren SR.2017.00018 und SR.2017.00021 zu vereinigen seien, ein Ermessen zugestanden. Die Übernahme von Argumenten, welche das Gemeindesteueramt im ersten Rekursverfahren vorgetragen habe, in das zweite Rekursverfahren habe sich für sie - die Beschwerdeführer - zum Nachteil auswirken können. Deswegen hätte ihnen die Vorinstanz ihre Absicht, die beiden Verfahren zu vereinigen, vorgängig mitteilen müssen. Diese Notwendigkeit zeige sich insbesondere darin, dass das Gemeindesteueramt lediglich in der Rekursantwort des Verfahrens SR.2017.00018 vorgebracht habe, es lägen Verlustscheine vor. Die diesem Verfahren zugrunde liegende Sicherstellungsverfügung sei zurückgezogen und eine neue Sicherstellungsverfügung sei erlassen worden. Sie - die Beschwerdeführer - hätten somit davon ausgehen dürfen, dass das Verfahren SR.2017.00018 hinfällig geworden sei. Deswegen hätten sie keinen Anlass gehabt, sich zu den Eingaben des Gemeindesteueramts im Verfahren SR.2017.00018 noch zu äussern. Sie hätten

nicht damit rechnen müssen,
dass die Vorinstanz die Argumente der Rekursgegnerschaft unbesehen und ohne Mitteilung an sie - die Beschwerdeführer - übernehmen würde.

2.2. Den Beschwerdeführern kann nicht gefolgt werden. Sie übersehen, dass die Vorinstanz ihnen die Frist zur Stellungnahme bis zum 20. Juli 2017 nicht abgenommen hat. Somit hat die Vorinstanz zu Recht erwogen, dass sich die Beschwerdeführer zur Frage der Steuergefährdung wegen offener Verlustscheine trotz Fristansetzung bis zum 20. Juli 2017 nicht haben vernehmen lassen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer war das Verfahren SR.2017.00018 im Zeitpunkt der Fristansetzung am 3. Juli 2017 noch hängig. Die Hängigkeit eines Rechtsmittels bestimmt sich nicht danach, ob ein taugliches Anfechtungsobjekt vorhanden ist, sondern danach, ob das Verfahren - sei es durch Sachentscheid, Nichteintretensentscheid oder Abschreibungsentscheid - erledigt worden ist. Es ist nicht erkennbar, inwiefern den Beschwerdeführern ein Nachteil daraus entstanden sein soll, dass die Vorinstanz die beiden Verfahren am Ende vereinigt hat, lauteten doch die beiden Sicherstellungsverfügungen mit Ausnahme des Zusatzes "solidarhaftend" in Bezug auf die steuerpflichtige Ehefrau genau gleich und beanstandeten die Beschwerdeführer diese Qualifizierung nicht. Es leuchtet daher nicht ein, weshalb die Vorinstanz auf die Vernehmlassung des Gemeindesteueramts vom 20.

Juni 2017 nicht hätte abstellen dürfen, nachdem sie den Rekurrenten die verlangten Vernehmlassungsbeilagen zugestellt und ihnen eine Frist zur Replik gesetzt hatte. Die Vorinstanz hat die Instruktion der Rekurse korrekt vorgenommen und das rechtliche Gehör der Beschwerdeführer nicht verletzt. Auch in der Verfahrensvereinigung, welche erst mit dem Urteil vom 23. August 2017 erfolgte, kann keine Gehörsverletzung erblickt werden.

3.

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 Steuernamt auch vor der rechtskräftigen Einschätzung die Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrags verlangen. Die Sicherstellungsverfügung gibt den sicherzustellenden Betrag an und ist sofort vollstreckbar (§ 181 Abs. 1 erster und zweiter Satz StG/ZH). Die Sicherstellungsverfügung gilt als Arrestbefehl nach Art. 274 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs. Der Arrest wird durch das zuständige Betreibungsamt vollzogen (§ 182 Abs. 1 StG/ZH).

4.

Die Beschwerdeführer erblicken eine willkürliche Rechtsanwendung im Umstand, dass die Vorinstanz die beiden Rekursverfahren ohne vorgängige Mitteilung vereinigt hat.

4.1. Nach der ständigen Praxis des Bundesgerichts liegt Willkür in der Rechtsanwendung vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 141 IV 305 E. 1.2 S. 308 f.; 140 III 167 E. 2.1 S. 168; 138 I 305 E. 4.3 S. 319; 138 I 49 E. 7.1 S. 51; 137 I 1 E. 2.4 S. 5; 136 I 316 E. 2.2.2 S. 318 f.).

4.2. Es ist nicht ersichtlich, welcher konkrete Nachteil aus der Verfahrensvereinigung resultiert haben soll. Weder die Verfahrensführung durch die Vorinstanz noch das Ergebnis des angefochtenen Entscheids ist willkürlich im Sinn von Art. 9 BV.

5.

Die übrigen Vorbringen der Beschwerdeführer beziehen sich nicht auf verfassungsmässige Rechte im Sinn von Art. 98 BGG. Namentlich ist auf die Rüge der Beschwerdeführer, die Anordnung der Sicherstellung sei nicht verhältnismässig, nicht einzugehen. Das Verhältnismässigkeitsprinzip nach Art. 5 Abs. 2 BV ist kein verfassungsmässiges Recht im Sinn von Art. 98 BGG (BGE 134 I 153 E. 4 S. 156 ff.), sondern ein allgemeiner Verfassungsgrundsatz, der im Zusammenhang mit der Anwendung von kantonalem Recht vom Bundesgericht nur unter dem Blickwinkel der Willkür geprüft wird (Urteil 8C 502/2017 vom 30. November 2017 E. 7, nicht publ. in BGE 144 I 11).

6.

Nach dem Gesagten erweist sich die Bestätigung der Sicherstellungsverfügung als rechtmässig, soweit dies im Rahmen der eingeschränkten Kognition gemäss Art. 98 BGG zu prüfen war. Für eine

Rückweisung der Sache im Sinn des Eventualantrags besteht kein Anlass.

7.

Die Beschwerde ist abzuweisen. Die unterliegenden Beschwerdeführer haben die Gerichtskosten unter solidarischer Haftung zu tragen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.

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

Lausanne, 4. September 2018

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

Das präsidierende Mitglied: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Genner