

BGer 2C 252/2021 vom 16. August 2021

Bundesgericht, 2021-08-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_252_2021

FR: TF 2C 252/2021 du 16 août 2021

IT: TF 2C 252/2021 del 16 agosto 2021

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2010 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs.1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 146 II 276 E. 1; 141 II 114 E. 1).

E. 1.2

Angefochten ist der Endentscheid (Art. 90 BGG) des Verwaltungsgerichts Zürich in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Beschwerdeführer sind durch die angefochtene Entscheidung besonders berührt und gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert; auf das frist- und formgerecht eingereichte Rechtsmittel ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; Urteil 2C_428/2020 vom 19. Januar 2021 E. 2.1). Die Verletzung kantonalen und interkantonalen Rechts sowie der Grundrechte untersucht das Bundesgericht in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2; 134 II 244 E. 2.2; 133 II 249 E. 1.4.2). Die qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Artikel 95 beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2; Urteil 2C_234/2021 vom 28. April 2021 E. 2.2). Der Beschwerdeführer kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist rechtsgenügend zu substantiieren (BGE 137 II 353 E. 5.1, 133 II 249 E. 1.4.3).

E. 3

Während das Steuerharmonisierungsgesetz mit Bezug auf das Nachsteuerverfahren in Art. 53 Abs. 1 StHG ausdrücklich verlangt, dass die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer einzufordern ist (vgl. zur begrenzten Tragweite dieser Bestimmung Urteil 2C_116/2015, 2C_117/2015 vom 30. September 2015 E. 5.4, insb. E. 5.4.4), bestehen für den Bezug von - und die Erhebung von Zinsen auf - Steuerforderungen im ordentlichen Verfahren der Erhebung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden als einer Materie, die nicht vom Harmonisierungsauftrag von Art. 129 Abs. 2 BV erfasst ist, keine bundesrechtlichen Vorgaben an die Kantone (Urteil 2C_351/2019 vom 26. September 2019 E. 5.1 mit Hinweis; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 3 zu Einführung zu Art. 160 ff. DBG). Die Regelung der sich in diesem Zusammenhang stellenden Fragen obliegt damit grundsätzlich allein dem kantonalen Recht.

E. 3.1

Verschiedene Kantone verfolgen dabei im Zusammenhang mit dem Steuerbezug ein System, welches zwischen Ausgleichs- und Vergütungszinsen unterscheidet, daneben aber auch die Erhebung von Verzugszinsen für verspätete Steuerzahlungen vorsieht.

E. 3.1.1

Ausgleichs- und Vergütungszinsen ergeben sich dabei als Korrektur beim System von provisorischen Rechnungen und Schlussrechnungen und sind verschuldensunabhängig. Ist der provisorisch bezogene Steuerbetrag niedriger, als sich schliesslich aufgrund der rechtskräftigen Veranlagung ergibt, steht der Bezugsbehörde das Recht zu, die zu wenig erhobenen Steuern nachzufordern. Umgekehrt hat auch die steuerpflichtige Person einen Anspruch darauf, dass ihr allenfalls zu viel bezahlte Beträge zurückerstattet werden. Daraus resultiert das Ausgleichszinssystem: Der in der Schlussrechnung festgelegte Steuerbetrag ist ab dem Verfalltag bis zum Datum der Schlussrechnung zu verzinsen. Hat eine steuerpflichtige Person Zahlungen vor dem Verfalltag oder gegenüber der Schlussrechnung zu hohe Zahlungen geleistet, werden diese vorzeitigen oder überschüssenden Beträge zugunsten der steuerpflichtigen Person verzinst (Vergütungszinsen). Hat die steuerpflichtige Person dagegen die Zahlungen erst nach dem Verfalltag oder gegenüber der Schlussrechnung zu niedrige Zahlungen geleistet, werden diese verspäteten oder ungenügenden Zahlungen zulasten der steuerpflichtigen Person verzinst (Ausgleichszinsen; vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 25. Oktober 2016 in: Ausserrhoder Gerichts- und Verwaltungspraxis, AR GVP 2016 Nr. 3675 E. 2.4c; siehe auch Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Kommentar zum

Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., 2021, N. 13 zu § 174 StG /ZH).

E. 3.1.2

Verzugszinsen werden erst dann erhoben, wenn in Rechnung gestellte Beträge von der steuerpflichtigen Person nicht innert Zahlungsfrist beglichen werden (BGE 143 II 37 E. 5.2; vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 25. Oktober 2016 in: AR GVP 2016 Nr. 3675 E. 2.4c; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 13 zu §174 StG /ZH).

E. 3.2

Der Kanton Zürich folgt dem geschilderten System, indem § 173 des Steuergesetzes (des Kantons Zürich) vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) die Zustellung provisorischer Rechnungen und, nach Vornahme der Einschätzung, die Zustellung einer Schlussrechnung vorsieht sowie in § 174 Abs. 1 und 2 StG /ZH die Berechnung von Vergütungszinsen bzw. Ausgleichszinsen zugunsten bzw. zulasten der steuerpflichtigen Person ab dem Verfalltag anordnet; Einzelheiten, insbesondere die Bestimmung des Verfalltags, sind durch den Regierungsrat auf dem Verordnungsweg festzulegen. Gemäss § 51 Abs. 3 der Verordnung (des Kantons Zürich) vom 1. April 1998 (VO StG/ZH; LS 631.11 [in der bis am 31. Januar 2020 in Kraft gestandenen Fassung]) ist die Schlussrechnung innert 30 Tagen nach Zustellung zu begleichen. Bei Nichteinhaltung der Zahlungsfrist werden Verzugszinsen erhoben, wobei gemäss Ziff. 26 der (hier noch) einschlägigen Weisung der Finanzdirektion über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 13. September 2016 (Zürcher Steuerbuch Nr. 33/014) eine Zinspflicht auch dann besteht, wenn die Steuern gestundet sind, Ratenzahlungen bewilligt oder Rechtsmittel erhoben werden. Gemäss Anhang zum Beschluss des Regierungsrats (des Kantons Zürich) über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern vom 11. Juli 2007 (LS 631.611) betrug der Ausgleichszins im Verzinsungszeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2019 0.5% und der Verzugszins 4.5%.

E. 4

Der vorliegende Streit dreht sich allein um die Frage, ob die Beschwerdeführer für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 vom 7. Januar 2017 an (d.h. 30 Tage nach der aufgrund ihrer teilweise gutgeheissenen Einsprache am 8. Dezember 2016 neu erstellten definitiven Schlussrechnung) bis zur Bezahlung der Steuer am 24. Dezember 2019 auf dem geschuldeten Steuerbetrag Ausgleichs- oder Verzugszinsen schulden.

E. 4.1.1

Die Vorinstanz hat die Pflicht zur Bezahlung von Verzugszins bejaht. Dabei hat sie zunächst ausgeführt, dass bei verspäteter Zahlung der Schlussrechnung Verzugszinsen geschuldet seien, und zwar auch dann, wenn Rechtsmittel erhoben würden. Verzugszinsen entstünden somit auch dann, wenn die Schlussrechnung noch nicht definitiv sei bzw. nicht auf einer rechtskräftigen Einschätzung beruhe. Am System, wonach bei nicht rechtzeitiger Bezahlung der Schlussrechnung Verzugszinsen geschuldet seien, ändere sich auch nichts, wenn ein Rechtsmittel ergriffen werde. Zwar werde im Fall einer Abänderung der Steuerfaktoren nach Beendigung des Rechtsmittelverfahrens eine neue Schlussrechnung erstellt. Sei der Steuerpflichtige aber in diesem Zeitpunkt mit der Begleichung der Steuerausstände gemäss vorgängiger Schlussrechnung im Verzug, finde nicht gleichsam mit dem Erstellen der neuen Schlussrechnung eine Verwandlung der bisher geschuldeten Verzugs- in Ausgleichszinsen statt. Wer schon im Verzug sei, bleibe auch im Verzug. Der

(Verzugs-) Zinsenlauf ende erst mit der Bezahlung. Einzig auf einer Differenz des bisher geschuldeten Steuerbetrags zum neu geschuldeten Steuerbetrag seien Ausgleichszinsen geschuldet. Für den vorliegenden Fall bedeute dies, dass die Beschwerdeführer bereits ab 2. April 2016, d.h. 30 Tage nach Zustellung der ersten Schlussrechnung, im Verzug gewesen seien. In der zweiten Schlussrechnung (nach Abschluss des Einspracheverfahrens) vom 8. Dezember 2016 seien zwar keine Verzugszinsen (sondern bloss Ausgleichszinsen seit 1. Oktober 2010) verrechnet worden. Die Beschwerdeführer seien indes explizit darauf hingewiesen worden, dass bei verspäteter Bezahlung der (neuen) Schlussrechnung Verzugszinsen geschuldet seien. Dennoch hätten sie die Rechnung erst nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens beglichen. Nachdem sie sich spätestens ab 7. Januar 2017 im Zahlungsverzug befunden hätten, erweise sich die Verzugszinsrechnung vom 3. Januar 2020 als rechtmässig.

E. 4.1.2

Die Beschwerdeführer werfen der Vorinstanz vor, mit der dargelegten Argumentation in Willkür verfallen zu sein. Die Vorinstanz anerkenne, dass mit der Ausstellung einer neuen Schlussrechnung nach einem rechtskräftig abgeschlossenen Rechtsmittelverfahren - führe dieses nun zu einer Herabsetzung des bisher in Rechnung gestellten Steuerbetrags oder (als Folge einer vom kantonalen Steuerrekursgericht vorgenommenen reformatio in peius) zu dessen Erhöhung - erstmals eine definitive Schlussrechnung erstellt werde (durch welche sich die bisher ausgestellten Schlussrechnungen als obsolet erwiesen). Demgemäss werde mit einer solchen Schlussrechnung kein Verzugszins, sondern lediglich Ausgleichszins in Rechnung gestellt. Bleibe es dagegen, wie in ihrem Fall nach Abweisung ihres Rekurses durch das Steuerrekursgericht am 29. Oktober 2019, bei den bisherigen Steuerfaktoren, komme es nicht zur Ausstellung einer neuen Schlussrechnung. Dementsprechend bleibe es infolge noch nicht erfolgter Zahlung der bisherigen Schlussrechnung bei den während des Rechtsmittelverfahrens aufgelaufenen Verzugszinsen. Die daraus resultierende unterschiedliche Behandlung der steuerpflichtigen Personen - bei Änderung der Steuerfaktoren als Resultat eines Rechtsmittelverfahrens (nur) Verrechnung von Ausgleichszinsen in der neuen Schlussrechnung, bei unveränderten Steuerfaktoren Verrechnung von Verzugszinsen ab Fälligkeit der ursprünglichen Schlussrechnung - sei unhaltbar, da sie die sehr unterschiedliche Zinslast von Ausgleichs- bzw. Verzugszinsen (hier 0.5% bzw. 4.5%) willkürlich vom (aleatorischen) Ausgang eines Rechtsmittelverfahrens abhängig mache.

E. 4.2.1

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer kann von einer im Ergebnis unhaltbaren, da krass rechtsungleichen Behandlung vergleichbarer Sachverhalte als Folge des im Kanton Zürich bestehenden Systems für die Verzinsung von Steuerschulden nicht gesprochen werden. Die Beschwerdeführer setzen in ihrer Argumentation voraus, dass das Verwaltungsgericht von einer Pflicht zur Bezahlung von Verzugszinsen nur dann ausgehe, wenn es, da ein Rechtsmittelverfahren keine Änderung der Steuerfaktoren nach sich ziehe, nicht zur Ausstellung einer neuen Schlussrechnung komme. Diese Aussage lässt sich jedoch dem angefochtenen Entscheid nicht entnehmen. Im Gegenteil: Das Verwaltungsgericht geht wie dargelegt davon aus, dass es im Fall einer Änderung der Steuerfaktoren als Ergebnis eines Rechtsmittelverfahrens zwar zur Ausstellung einer neuen Schlussrechnung komme, dadurch indessen nicht "gleichsam [...] eine Verwandlung der bisher geschuldeten Verzugs- in Ausgleichszinsen statt (finde) " (angefochtener Entscheid,

E. 2.4) und einzig auf der (allfälligen) Differenz zwischen bisherigem und neu geschuldetem Steuerbetrag Ausgleichszinsen für die Periode ab Verfalltag geschuldet seien.

E. 4.2.2

Eine andere Lösung würde denn auch, wie die Beschwerdeführer selbst insoweit zutreffend ausführen, zu unhaltbaren Ergebnissen führen. Zwar kennt das Zürcher Steuergesetz die Schlussrechnung als zinsauslösendes Ereignis (§ 174 Abs. 1 StG /ZH). Daraus lässt sich indessen, allein auf der Grundlage der Begrifflichkeit der "Schlussrechnung", keineswegs ableiten, mit der veränderten "definitiven" Schlussrechnung nach Abschluss eines Rechtsmittelverfahrens dürften nur Ausgleichszinsen in Rechnung gestellt werden. Das lässt sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer auch nicht aus dem Wortlaut von § 51 Abs. 2 VO StG/ZH (in der bis am 31. Januar 2020 in Kraft gestandenen Fassung) ableiten, soweit dieser bestimmt, dass im Fall einer Änderung der Einschätzung in einem Rechtsmittelverfahren eine neue Schlussrechnung erfolgt, wobei auch die Zinsen neu berechnet werden. Die Bestimmung sagt nämlich gerade nicht, welche Zinsen (Verzugs- oder Ausgleichszinsen) neu zu berechnen sind. Anknüpfungspunkt für eine systemgerechte Handhabung von Ausgleichs- bzw. Vergütungszins einer- und Verzugszins andererseits muss daher die ursprüngliche, mit der Einschätzung erstellte Schlussrechnung sein: Mit ihr werden Ausgleichszinsen in Rechnung gestellt (oder Vergütungszinsen angerechnet). Wird diese Rechnung nicht innert 30 Tagen bezahlt, so löst dies die Verzugszinspflicht für den in Rechnung gestellten Betrag aus. Kommt es in der Folge nach Abschluss eines Rechtsmittelverfahrens zu einer Änderung der Steuerfaktoren und damit auch des geschuldeten Steuerbetrags, so ist zwar eine neue (definitive) Schlussrechnung auszustellen. Zu einer Veränderung hinsichtlich der Ausgleichs- bzw. Vergütungszinsen kommt es dann indessen nicht mehr bzw. nur mit Bezug auf im Betrag der geschuldeten Steuer allenfalls infolge des Rechtsmittelverfahrens eingetretene Änderungen. Auf infolge der (Noch-) Nichtbezahlung der bisherigen Schlussrechnung geschuldete Verzugszinsen hat die Ausstellung einer neuen Schlussrechnung hingegen keine Auswirkungen. Ein neuer Lauf von Verzugszinsen ergibt sich höchstens - infolge Nichtbezahlung der neuen Schlussrechnung innert 30 Tagen - mit Bezug auf einen allfälligen Mehrbetrag der neuen gegenüber der ursprünglichen Schlussrechnung.

E. 4.2.3

Führte dagegen die neue Schlussrechnung, wie die Beschwerdeführer meinen, zu einer "Verwandlung" bisheriger, aufgrund Nichtzahlung der ursprünglichen Schlussrechnung geschuldeter Verzugszinsen in Ausgleichszinsen, würde sich dies im Ergebnis als "Belohnung" der Nichtbezahlung der ursprünglichen Schlussrechnung während des Rechtsmittelverfahrens auswirken. Diese Belohnung könnte, wie gerade die vorliegend zu beurteilende Angelegenheit zeigt, angesichts des starken Auseinanderklaffens von Ausgleichszins (vom 1. Januar 2008 - 31. Dezember 2011 betrug dieser 2%, vom 1. Januar 2012 - 31. Dezember 2015 1.5%, vom 1. Januar 2016 - 31. Dezember 2019 0.5% und seit 1. Januar 2020 beträgt er gar nur noch 0.25%) und Verzugszins (er beträgt seit 1. Januar 2008 stets 4.5%; vgl. für die Zinssätze den Anhang zum Beschluss des Regierungsrats [des Kantons Zürich] über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern, wo die seit 1. Januar 2008 bis heute geltenden Zinssätze zusammengestellt sind) sehr erheblich ausfallen und - gerade angesichts der heute geltenden Zinssätze (Unterschied zwischen Ausgleichszins und Verzugszins von 4.25%) - bei sehr hohen Steuerforderungen sogar einen Anreiz zur Ergreifung von Rechtsmitteln und einer

alternativen Geldanlage während des Rechtsmittelverfahrens darstellen. Dass darin nicht der Sinn des vom zürcherischen Gesetzgeber aufgestellten Verzinsungssystems für Steuerschulden der steuerpflichtigen Personen besteht, liegt auf der Hand. Eine sinnvolle Handhabung dieses Systems darf vielmehr, wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, für die Pflicht zur Zahlung von Verzugszins nicht auf eine infolge eines Rechtsmittelverfahrens abgeänderte Schlussrechnung abstellen. Für den Beginn der Verzugszinspflicht muss vielmehr die ursprüngliche Schlussrechnung massgeblich sein und kann - auch bei teilweiser Änderung der Schlussrechnung aufgrund des Ergebnisses eines Rechtsmittelverfahrens - keine "Verwandlung" von Verzugszins in Ausgleichszins in einer neuen Schlussrechnung stattfinden.

E. 4.2.4

Entsprechend der Argumentationslinie der Beschwerdeführer ergibt sich hier zwar aus dem angefochtenen Entscheid, dass die Gemeinde Zumikon in der (neuen) Schlussrechnung (nachdem die Einsprache der Beschwerdeführer teilweise gutgeheissen worden war) vom 8. Dezember 2016, obwohl die ursprüngliche Schlussrechnung vom 3. März 2016 nicht bezahlt worden war, keine Verzugszinsen in Rechnung stellte und stattdessen für den gesamten Zeitraum vom allgemeinen Fälligkeitstermin an den Beschwerdeführern allein Ausgleichszinsen verrechnete. Dieses Vorgehen hat sich indessen im Ergebnis sogar zugunsten der Beschwerdeführer ausgewirkt, so dass sie schon deshalb daraus nichts für ihren Standpunkt ableiten können.

E. 4.2.5

Beizufügen bleibt, dass im vorliegenden Fall auch eine Berufung auf das Gebot der Gleichbehandlung im Unrecht (Art. 8 BV) zum Scheitern verurteilt wäre, wurde doch mit der Beschwerde nicht dargetan geschweige denn nachgewiesen, dass die für den Steuerbezug zuständigen Gemeinden des Kantons Zürich generell, wie von den Beschwerdeführern behauptet, im Fall einer Veränderung der Steuerfaktoren nach Erledigung eines Rechtsmittelverfahrens, eine neue Schlussrechnung (nur) mit Ausgleichszinsen erstellen und gedenken, diese Behördenpraxis auch in Zukunft fortzuführen (BGE 139 II 49 E. 7.1 S. 61; Urteil 2C_1059/2019 vom 1. Dezember 2020 E. 7 mit Hinweisen, zur Publikation vorgesehen).

E. 4.3

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde.

E. 5

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 BGG).

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