

BGer 2C_476/2021 vom 18. November 2021

Bundesgericht, 2021-11-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_476_2021

FR: TF 2C_476/2021 du 18 novembre 2021

IT: TF 2C_476/2021 del 18 novembre 2021

Erwägungen

E. 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. 1.1

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 und Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert.

E. 1.2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung verfassungsmässiger Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6).

E. 1.2.2

Die Beschwerdegegnerin macht sinngemäss geltend, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten, da die Rüge einer Verletzung des Willkürverbots durch die Beschwerdeführerin nicht rechtsgenügend erhoben worden sei.

E. 1.2.3

Die Frage der Rückerstattung eines Steuerguthabens bei der Staats- und Gemeindesteuer ist thematisch im Bereich des Steuerbezugs einzuordnen, der bundesrechtlich nicht harmonisiert und entsprechend alleinig durch das kantonale Recht geregelt ist (vgl. Urteil 2C_351/2019 vom 26. September 2019 E. 5.1 mit Hinweisen). Folglich kann vorliegend nur eine mögliche Verletzung von verfassungsmässigen Rechten geprüft werden, weshalb an die Rüge gesteigerte Anforderungen zu stellen sind (Art. 106 Abs. 2 BGG).

E. 1.2.4

Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung von Art. 9 BV und führt substantiiert und mit Bezug auf bundesgerichtliche Rechtsprechung aus, inwiefern sie in der Anwendung von § 180 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) durch die Vorinstanz auf ihren Fall verfassungswidrige Willkür erblickt. Entgegen der Ansicht der Beschwerdegegnerin erfüllt die Beschwerde damit die gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht. Die Frage, ob tatsächlich Willkür vorliegt oder nicht, ist keine des Eintretens, sondern muss bei der materiellen Prüfung beantwortet werden.

E. 1.3

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2

Die Beschwerdeführerin rügt, die Anwendung von § 180 StG /ZH auf den vorliegenden Sachverhalt sei willkürlich und verletze folglich Art. 9 BV .

E. 2.1

Eine willkürliche Anwendung des kantonalen Rechts liegt 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 dessen Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar als zutreffender erscheinen mag, genügt nicht (BGE 146 II 111 E. 5.1.1; 145 II 32 E. 5.1 ; 144 I 170 E. 7.3 ; 141 I 70 E. 2.2 mit Hinweisen).

E. 2.2

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass § 180 StG /ZH einzig die Rückzahlung von Steuerguthaben an geschiedene oder getrennt lebende Ehegatten regle und der Fall eines verstorbenen Ehegatten nicht durch diese Norm erfasst sei. Darin erblickt sie eine echte Gesetzeslücke, welche im Rahmen der richterlichen Rechtsfortbildung zu schliessen sei. Die analoge Anwendung von § 180 StG /ZH durch die Vorinstanzen auf den Fall eines verstorbenen Ehegatten stelle zwar eine richterliche Rechtsfortbildung dar, genüge jedoch deren Anforderungen nicht, da - wie es der Gesetzgeber tun würde - verschiedene Regelungsvarianten hätten dargestellt und gegeneinander abgewogen werden müssen.

E. 2.3

Eine (echte) Gesetzeslücke besteht, wenn sich eine Regelung als unvollständig erweist, weil sie jede Antwort auf die sich stellende Rechtsfrage schuldig bleibt. Hat der Gesetzgeber eine Rechtsfrage nicht übersehen, sondern stillschweigend - im negativen Sinn - mitentschieden (qualifiziertes Schweigen), bleibt kein Raum für richterliche Lückenfüllung. Gibt das Gesetz eine Antwort, die aber nicht befriedigt, liegt grundsätzlich eine unechte Lücke vor, die auszufüllen dem Richter verwehrt ist. Anders verhält es sich nur, wenn die vom Gesetz gegebene Antwort als sachlich unhaltbar angesehen werden muss bzw. auf einem offensichtlichen Versehen des Gesetzgebers, einer gesetzgeberischen Inkongruenz oder einer planwidrigen Unvollständigkeit beruht (Urteil 9C_132/2021 vom 15. September 2021 E. 4.2, zur Publikation vorgesehen; BGE 146 V 121 E. 2.5 mit Hinweisen).

E. 2.4

Die Vorinstanz scheint wie die Beschwerdeführerin davon auszugehen, dass das Ende der Ehe durch den Tod eines Ehegatten nicht der rechtlichen oder tatsächlichen Trennung gemäss § 180 StG /ZH gleichzusetzen ist (vgl. demgegenüber PETER LOCHER, Kommentar DBG, Teil I, 2. Aufl. 2019, N. 25 zu Art. 12 DBG und N. 15 zu Art. 13 DBG). Sie spricht sich aber für eine analoge Anwendung von § 180 StG /ZH aus. Zur Begründung führt sie aus, die Wirtschaftsgemeinschaft der Ehegatten ende mit dem Tod eines Ehegatten ebenso wie bei einer Scheidung oder tatsächlichen Trennung, sodass es sich aufdränge, diese Sachverhalte gleich zu behandeln. Zudem hält sie die hälftige Teilung auch mit Blick auf das Solidarhaftungsregime gemäss Art. 11 und 12 StG /ZH für geboten. Dieses sieht für die Staats- und Gemeindesteuern im Kanton Zürich vor, dass die Solidarhaftung der Ehegatten für die noch offenen Steuerschulden - im Unterschied zur bundessteuerlichen Regelung (vgl. Art. 13 Abs. 2 DBG) - bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung und laut der Vorinstanz auch bei Versterben eines Ehegatten bestehen bleibt. Wenn also vorliegend statt eines Steuerguthabens eine Steuerschuld bestanden hätte, hätten die Erben dafür vollständig - und nicht etwa nur für den auf die Steuerfaktoren des Erblassers entfallenden Betrag - solidarisch mit der überlebenden Ehegattin haftet. Für eine abweichende Aufteilung gemäss § 180 Abs. 3 StG /ZH sieht sie mangels anderweitiger Vereinbarung der Ehegatten keinen Raum.

E. 2.5

Die Beschwerdeführerin plädiert demgegenüber für eine analoge Anwendung der bundessteuerlichen Regelung, wonach Steuerguthaben den Ehegatten bzw. ihren Rechtsnachfolgern nach Massgabe der Steuerfaktoren zurückerstattet werden. Dass dieser Standpunkt ebenfalls vertretbar sein mag, lässt die rechtliche Würdigung der Vorinstanz noch nicht als willkürlich erscheinen (vgl. oben E. 2.1). Die Interpretation der Vorinstanz erscheint ebensowenig als verfassungswidrig wie die Zürcher Regelung betreffend die Haftung der Ehegatten, die das Bundesgericht schon mehrfach zu beurteilen hatte (vgl. Urteil 2C_142/2020 vom 15. Juni 2020 E. 2.2 mit Hinweisen; vgl. auch zur ähnlichen Regelung im Kanton Waadt Urteil 2C_740/2020 vom 16. Juni 2021 E. 9.2 mit Hinweisen). Auch im Ergebnis ist das angefochtene Urteil zumindest unter dem Gesichtspunkt der Willkür nicht zu beanstanden, zumal damit die zivilrechtliche Auseinandersetzung zwischen der Beschwerdeführerin und den Erben nicht präjudiziert wird, worauf auch die Vorinstanz hinweist.

E. 3

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang trägt die unterliegende Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 BGG). Die Beschwerdeführerin hat den Mitgliedern der Erbengemeinschaft eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 BGG). Das Steueramt der Stadt Zürich hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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