

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00089 vom 13. August 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-08-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00089

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00089 du 13 août 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00089 del 13 agosto 2009

Regeste

Steuerbezug (Staats- und Gemeindesteuern 2007) | Steuerbezug/Zahlungserleichterungen
Eintreten gestützt auf Rechtsweggarantie (E. 1). Das Verwaltungsgericht prüft den
Entscheid des kantonalen Steueramts auf Rechtsverletzung, einschliesslich der
rechtsverletzenden Ermessensausübung (E. 2.1). Anders als bei der Beschwerde gegen
Entscheide der Steuerrekurskommissionen gibt es bei der Beschwerde gegen Entscheide
des kantonalen Steueramts keinen Novenausschluss, weil das Verwaltungsgericht hier als
einziges Gericht amtet (E. 2.2). Die Kognition des kantonalen Steueramts erstreckt sich
auch auf Angemessenheit (E. 3). Die Bewilligung von Zahlungserleichterungen - Stundung
und Ratenzahlung - setzt nach § 177 Abs. 1 StG voraus, dass dem Steuerpflichtigen die
rechtzeitige Zahlung der Steuerschuld vorübergehend verunmöglicht oder erschwert ist.
Massgebend für die Beurteilung, ob Zahlungserleichterungen zu gewähren sind, ist die
gesamte wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Behandlung des
Gesuchs (E. 4.2). Der Steuerpflichtige muss die besonderen Verhältnisse im Sinn von § 177
StG glaubhaft machen, im Rekurs- und Beschwerdeverfahren hat er eine substantiierte
Sachdarstellung zu geben (E. 4.3). Für die Berechnung der monatlichen Haushaltsausgaben
ist das kantonale Steueramt vom betriebsrechtlichen Existenzminimum ausgegangen,
was nicht vorliegend sachgerecht ist (E. 5). Rechtsmittelbelehrung (E. 7). Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

B, Beschwerdeführende, gegen Gemeinde C, vertreten durch das Steueramt,
Beschwerdegegnerin, betreffend Steuerbezug (Staats- und Gemeindesteuern 2007), hat sich
ergeben: I. Mit Verfügung vom 17. März 2009 setzte das Gemeindesteueramt C die
monatlichen Ratenzahlungen für B und A auf Fr.- fest, um die noch ausstehenden
Staats- und Gemeindesteuern 2007 von Fr.- zu bezahlen. Mit Einspracheentscheid vom
23. April 2009 reduzierte es diese monatlichen Ratenzahlungen auf mindestens Fr.-. II.
Das kantonale Steueramt wies den hiergegen gerichteten Rekurs der Eheleute A und B am
17. August 2009 ab, soweit es darauf eintrat. III. Mit Beschwerde vom 15. September 2009
beantragten B und A sinngemäss, es seien die monatlichen Zahlungen auf Fr.-
herabzusetzen bzw. "so tief wie möglich zu halten, wenn überhaupt ganz zu erlassen".
Während sich die Gemeinde C nicht vernehmen liess, schloss das kantonale Steueramt auf
Abweisung der Beschwerde. Der Einzelrichter des Verwaltungsgerichts überwies den Fall
der 2. Kammer zum Entscheid. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Gemäss der seit
1. Januar 2009 zu gewährleistenden Rechtsweggarantie (Art. 29a der Bundesverfassung
vom 18. April 1999 [BV]; Art. 130 Abs. 3 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005
[BGG]) hat jede Person bei Rechtsstreitigkeiten Anspruch auf Beurteilung durch eine

richterliche Behörde, welche die Streitigkeit unter rechtlichen und tatsächlichen Gesichtspunkten umfassend überprüfen kann. Da das kantonale Steueramt als verwaltungsinterne Rechtsmittelinstanz die Anforderungen an eine richterliche Behörde im Sinn von Art. 29a BV nicht erfüllt, hat das Verwaltungsgericht – entgegen den Bestimmungen von §§ 178 Abs. 3, 185 Abs. 3 und 186 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) – auf Beschwerden gegen Entscheide des kantonalen Steueramts, die nach dem 1. Januar 2009 gefällt worden sind, einzutreten (vgl. auch Beschluss des Regierungsrats vom 9. Dezember 2008, "Verwirklichung der Rechtsweggarantie [Art. 29a BV] im Verwaltungsverfahren per 1. Januar 2009, Weisung an die Behörden", Kap. B, Ziff. 5). 1.2 Gegen die Schlussrechnung oder den Entscheid über eine Zahlungserleichterung des Gemeindesteueramts kann bei diesem Einsprache, gegen den entsprechenden Einspracheentscheid Rekurs beim kantonalen Steueramt erhoben werden (§ 178 Abs. 1 StG). Da das Gemeindesteueramt C nicht über ein Erlassgesuch, sondern lediglich über das Gesuch der Beschwerdeführenden um Zahlungserleichterungen entschieden hat, bilden nur diese, d.h. die Ratenzahlungen, Gegenstand des vorinstanzlichen Rekurs- und des vorliegenden Beschwerdeverfahrens. Somit ist das kantonale Steueramt zu Recht auf den Rekurs mit Bezug auf den Antrag um Gewährung eines Steuererlasses nicht eingetreten. Dementsprechend kann auch auf die Beschwerde insoweit nicht eingetreten werden, als die Beschwerdeführenden hilfsweise den Erlass der ausstehenden Steuern verlangen.

E. 2.1

Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Dem Gericht ist es indessen verwehrt, das vom kantonalen Steueramt in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Finanzdirektion zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, insbesondere auf Ermessensmissbrauch (RB 1996 Nr. 60; 1999 Nr. 147).

E. 2.2

Anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide der Steuerrekurskommissionen, die erste gerichtliche Instanzen sind, rechtfertigt sich bei der Beschwerde gegen Entscheide des kantonalen Steueramts kein Novenausschluss, weil das Verwaltungsgericht hier als einziges Gericht amtiert. Infolgedessen sind bis zum Ablauf der Beschwerdefrist neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig.

E. 3

Im Rekursverfahren vor dem kantonalen Steueramt gelten nach § 178 Abs. 2 StG die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen (§§ 147 ff. StG) sinngemäss. Laut § 148 Abs. 3 StG stehen dem kantonalen Steueramt somit dieselben Befugnisse zu wie im Einschätzungsverfahren. Das kantonale Steueramt hat infolgedessen nicht nur alle Sachverhalts- und Rechtsmängel von Entscheiden der Gemeindesteuerämter über Zahlungserleichterungen frei zu beurteilen, sondern sie hat diese auch auf Angemessenheit hin zu überprüfen. Es darf (und muss) somit sein Ermessen an die Stelle des Ermessens der Gemeindesteuerämter setzen (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 147

N. 32 ff.). Angesichts des nunmehr möglichen Weiterzugs der Rekursentscheide mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht ist keine Notwendigkeit des kantonalen Steueramts mehr ersichtlich, seine Überprüfungsbefugnis entsprechend derjenigen des Verwaltungsgerichts auf Rechtsverletzungen einzuschränken. Sie hat somit die Entscheide über Zahlungserleichterungen auch auf Angemessenheit hin zu überprüfen.

E. 4.1

Liegen besondere Verhältnisse vor, kann das Gemeindesteuernamt gestützt auf § 177 Abs. 1 StG fällige (Steuer-)Beträge vorübergehend stunden oder Ratenzahlungen bewilligen. Die Frage, ob bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ein Anspruch auf Zahlungserleichterungen besteht oder nicht, stellt sich in gleicher Weise wie beim Steuererlass (bejahend Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich etc. 2008, § 29 Rz. 78 unter Hinweis auf § 31 Rz. 3, 8 und 23 f.; Hans Frey in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel etc. 2008, Art. 166 N. 1; verneinend betreffend Steuererlass BGr, 27. Juni 2008, 2D_63/2008, E. 1.2, www.bger.ch; BGE 122 I 373 E. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 177 N. 5 und 12). Sie kann letztlich offengelassen werden. Denn das Gemeindesteuernamt als zuständige Behörde (§ 177 Abs. 1 StG) muss bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen für die Gewährung von Zahlungserleichterungen im Einzelfall erfüllt sind, ohnehin der Natur der Sache entsprechend über ein (pflichtgemäss auszuübendes) Ermessen verfügen (vgl. Zweifel/Casanova, § 29 Rz. 76).

E. 4.2

Als "besondere Verhältnisse" gelten nach der Praxis Umstände, welche – wie etwa vorübergehende Illiquidität – die rechtzeitige Zahlung der Steuern verunmöglichen oder erschweren. Stundungen und/oder Ratenzahlungen sind demnach so festzusetzen, dass Rückstände in absehbarer Zeit aufgeholt werden und Steuerschulden nicht noch mehr auflaufen. Es soll vermieden werden, dass Steuerausstände ohne zwingende Gründe lange bestehen bleiben (RB 1996 Nr. 60 = ZStP 1996, 307; vgl. Ziff. 35 der Weisung der Finanzdirektion über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 3. Juli 2005, Zürcher Steuerbuch Nr. 33/013). Die Bewilligung von Zahlungserleichterungen – Stundung und Ratenzahlung – setzt nach § 177 Abs. 1 StG voraus, dass dem Steuerpflichtigen die rechtzeitige Zahlung der Steuerschuld vorübergehend verunmöglicht oder erschwert ist. Sind aber die besonderen Umstände, welche die fristgerechte Erfüllung der Steuerpflicht hindern, nicht bloss vorübergehender Art, dauern sie also an oder ist ihr Ende nicht absehbar, wobei Rückstände in der Regel in einem bis längstens zwei Jahren beglichen sein sollten (vgl. Andreas Schorno/Bernhard Meier in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. A., Muri-Bern 2004, § 229 N. 5; Frey, Art. 166 DBG N. 8), so sind keine Zahlungserleichterungen zu gewähren. Diesfalls kommen andere Massnahmen, wie Betreuung des Steuerpflichtigen oder Steuererlass, in Betracht (RB 1996 Nr. 60 = ZStP 1996, 307; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 177 N. 6). Massgebend für die Beurteilung, ob Zahlungserleichterungen zu gewähren sind, ist die gesamte wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs (vgl. BGr, 30. April 1975, ASA 44 [1975/76], 618), d.h. im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht im Zeitpunkt der Fällung des Entscheids, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung zu tragen ist.

E. 4.3

Der Steuerpflichtige muss zwar nach der Praxis die besonderen Verhältnisse im Sinn von § 177 StG nur glaubhaft machen. Doch hat er im Rekurs- und Beschwerdeverfahren eine substantiierte Sachdarstellung zu geben, die sich namentlich zu seinen gegenwärtigen und künftigen finanziellen Verhältnissen sowie den Gründen zu äussern hat, welche Erfüllung seiner Steuerzahlungspflicht vorübergehend erschweren oder verunmöglichen (RB 1996 Nr. 60 = ZStP 1996, 307; RB 1987 Nr. 35).

E. 5

Das kantonale Steueramt hat festgestellt, dass sich die Beschwerdeführenden "in einem finanziellen Engpass" befänden, der ihnen vorübergehend die fristgerechte Zahlung der gesamten ausstehenden Staats- und Gemeindesteuern 2007 von Fr. verunmögliche. Für die Berechnung der monatlichen Haushaltsausgaben ist das kantonale Steueramt vom betriebsrechtlichen Existenzminimum ausgegangen, was nicht sachgerecht ist. Denn für die Beantwortung der Frage, ob und inwieweit eine vorübergehende Beeinträchtigung der Steuerzahlungspflicht vorliegt, sind – anders als beim Steuererlass, der auf einen Verzicht auf den kommunalen und staatlichen Steueranspruch abzielt – die tatsächlichen finanziellen Belastungen massgebend. Dem Steuerpflichtigen sind bei der Festlegung von Zahlungserleichterungen Einschränkungen der Lebenshaltung zwar zuzumuten, doch nur, soweit sie entsprechend kurzfristig realisiert werden können. Fehlen nähere Angaben zu den Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen und seiner Familie, so kann für deren Schätzung ohne Weiteres auf die "Richtlinien des Obergerichts für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums vom 16. September 2009" zurückgegriffen werden, welches das frühere Kreisschreiben des Obergerichts vom 23. Mai 2001, Stand 17. Januar 2007, ersetzt hat. Hierzu ist anzumerken, dass das kantonale Steueramt die nunmehr 21-jährige Tochter der Beschwerdeführenden als Erwachsene in die Berechnung der Haushaltsausgaben hätte aufnehmen sollen. Zudem ist auch die laufende Steuerlast zu berücksichtigen. Sodann hätte das kantonale Steueramt die Sachdarstellung der Beschwerdeführenden – insbesondere hinsichtlich der Angaben zu der in ihrem Haushalt lebenden Mutter der Ehefrau – lediglich unter dem Gesichtswinkel der Glaubhaftmachung prüfen dürfen. Das Unterlassene wird das kantonale Steueramt im zweiten Rechtsgang nachholen und über die angebehrten Zahlungserleichterungen mit voller Kognition befinden müssen, sofern es nicht seinerseits die Sache an das Gemeindesteuernamt C zurückweisen will (§ 149 Abs. 3 in Verbindung mit § 178 Abs. 2 StG). Die Beschwerde ist somit teilweise gutzuheissen.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). In Anwendung von § 151 Abs. 3 StG rechtfertigt es sich, die auf die Beschwerdeführenden entfallenden Kosten auf die Gerichtskasse zu nehmen.

E. 7

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ist in Fällen von Steuererlass und Zahlungserleichterungen ausdrücklich ausgeschlossen (Art. 83 lit. m BGG). Da das Gesetz zudem keinen unbedingten Rechtsanspruch auf Erlass der Steuern gewährt, steht auch die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nicht zur Verfügung (BGr, 13. August 2009, 2D_49/2009, E. 2.1, www.bger.ch), es sei denn, die

Beschwerdeführenden rügten die Verletzung der verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien. Nach der Regelung in Art. 90 ff. BGG sind letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 BGG zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Sie sind daher vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Demgemäss entscheidet die Kammer:

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