

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00081 vom 11. November 2020**

ZH Verwaltungsgericht, 2020-11-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2020.00081](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00081)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00081 du 11 novembre 2020

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00081 del 11 novembre 2020

## **Regeste**

Steuerbezug (Ratenzahlung, Staats- und Gemeindesteuern 2017) | Steuerbezug/Herabsetzung bisheriger Raten. Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts und Beschwerdeberechtigung der Gemeinde; kein Novenausschluss im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren, da das Verwaltungsgericht erste gerichtliche Instanz ist (E. 1). (Vorinstanzliche) Eintretensfrage: Die vorinstanzlich eingereichte Rekursschrift ist nur unzureichend begründet, soweit lediglich auf "den gesamten Schriftenwechsel" mit dem Gemeindesteueramt verwiesen wurde, genügte aber noch dem Begründungserfordernis (E. 2). Die Pflichtigen haben bis heute ihre aktuelle finanzielle Situation kaum belegt und ausdrücklich bestätigt, nicht am Existenzminimum zu leben. Es erscheint damit nicht ersichtlich, weshalb sie die vom Gemeindesteueramt geforderten Raten bei zumutbarer Einschränkung ihrer Lebenshaltungskosten nicht fristgerecht leisten können, zumal auch ihr konkreter Existenzbedarf völlig unbelegt geblieben ist. Auch die gegenwärtige Pandemiesituation rechtfertigt keine Herabsetzung der Anforderungen an die Substanziierung eines Stundungsgesuchs. Sodann ist unerheblich, inwieweit die Pflichtigen bislang ihren Zahlungsverpflichtungen nachgekommen sind, da die Zahlungsbereitschaft und die Einhaltung vereinbarter Zahlungsfristen erforderliche aber nicht hinreichende Bedingung für die Gewährung weiterer Zahlungsverleichterungen ist. Weiter würden die von den Pflichtigen vorgeschlagenen Ratenahlungen dem erforderlichen Aufholeffekt nicht gerecht werden (E. 3). Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen sowie Rechtsmittelbelehrung (E. 4 und 5). Gutheissung der Beschwerde des Gemeindesteueramts.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2020.00081 Urteil der 2. Kammer vom 11. November 2020 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen Gemeinde A, vertreten durch das Steueramt, Beschwerdeführerin, gegen 1. B, 2. C, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Steuerbezug (Ratenzahlung, Staats- und Gemeindesteuern 2017), hat sich ergeben: I. Mit Schreiben vom 19. November 2019 bewilligte das Steueramt der Gemeinde A (nachfolgend: Gemeindesteueramt) den Eheleuten B und C (nachfolgend: die Pflichtigen) antragsgemäss die Bezahlung ihrer Steuerausstände 2017 in Höhe von Fr. ... in monatlichen Raten von Fr. ... bzw. Fr. ..., zahlbar jeweils ab Monatsende zwischen Ende Januar 2020 und Ende Juni 2020. Zusätzlich sollten am 31. März 2020 aus einer von den Pflichtigen erwarteten Bonuszahlung vereinbarungsgemäss Fr. ... zur Schuldentilgung verwendet werden. Am 27. März 2020

teilten die Pflichtigen dem Gemeindesteueramt mit, dass die Pflichtige aufgrund der Coronavirus-Krise "im März Lohn" keinen Bonus erhalten werde. Aus diesem Grund wurde die Anpassung der bisherigen Ratenzahlungsvereinbarung beantragt, wobei zur Kompensation der wegfallenden Sonderzahlung von Fr. ... am 31. Juli 2020 Fr. ... und danach bis Ende Dezember 2020 noch monatlich Fr. ... geleistet werden sollten. Mit Entscheid vom 1. April 2020 wies das Gemeindesteueramt das neue Ratenzahlungs-gesuch der Pflichtigen ab und setzt ihnen Frist bis zum 30. Juni 2020 zur Bezahlung der gesamten ausstehenden Staats- und Gemeindesteuern 2017. In der Rechtsmittelbelehrung des Entscheids wurde festgehalten, dass bei einer allfälligen Einsprache die Beweismittel im Sinne des beigelegten Infoblatts zur Existenzminimum-Berechnung nachzureichen seien, ansonsten im Einspracheverfahren aufgrund der Akten entschieden werde. Mit Eingabe vom 16. April 2020 erhoben die Pflichtigen hiergegen "provisorisch Einsprache", da der von den Pflichtigen angerufene Ombudsmann des Kantons die Sache an den Bezirksrat D weitergeleitet habe, dessen Beurteilung abzuwarten sei. Das Gemeindesteueramt nahm diese Eingabe als Einsprache entgegen und wies diese am 21. April 2020 ab. II. Den von den Pflichtigen hiergegen am 24. Juli 2020 erhobenen Rekurs hiess das kantonale Steueramt gut, wobei die Pflichtigen entsprechend ihrem eigenen Antrag verpflichtet wurden, die zu diesem Zeitpunkt noch offene Steuerforderung von Fr. ... für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 in monatlichen Raten von Fr. ... bzw. Fr. ... bis Ende Dezember 2020 zu begleichen. III. Mit Beschwerde vom 6. August 2020 beantragte die Gemeinde A, vertreten durch das Gemeindesteueramt, dem Verwaltungsgericht, es sei die vorinstanzliche Verfügung des kantonalen Steueramts aufzuheben und den Antrag der Pflichtigen auf weitere Zahlungserleichterungen abzuweisen. Weiter seien dem Gemeindesteueramt die vorenthaltenen Akten Nr. 01 sowie Nr. 02 nachträglich zur Verfügung zu stellen und der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zu entziehen, so dass weiterführende Bezugs-massnahmen sofort eingeleitet werden könnten. Mit Präsidialverfügung vom 7. August 2020 trat das Verwaltungsgericht auf das Gesuch um Aufhebung der aufschiebenden Wirkung des Beschwerdeverfahrens mangels Rechtsschutzinteresse nicht ein, da ein Entzug der Suspensivwirkung lediglich die Vollstreckbarkeit der vorinstanzlich bewilligten Ratenzahlungen bewirken, jedoch keine sofortige Vollstreckung der gesamten Steuerausstände ermöglichen könne. Mit Beschwerdeantwort vom 30. August 2020 (Datum Poststempel) beantragten die Pflichtigen die Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids bzw. der von dieser gewährten Ratenzahlungen. Eventualiter wurde um eine Frist von 30 Tagen ersucht, damit sie zur Begleichung der Restschuld "rechtzeitig einen Privatkredit aufnehmen" könnten. Das kantonale Steueramt beantragte mit Eingabe vom 31. August 2020 die Abweisung der Beschwerde. Mit Präsidialverfügung vom 15. September 2020 stellte das Verwaltungsgericht die inzwischen beigezogenen Akten dem beschwerdeführenden Gemeindesteueramt zur Verfügung, unter Hinweis auf die Möglichkeit zur Beantragung eines formellen Schriftenwechsels. In der Folge wurde vom Gemeindesteueramt weder ein formeller Schriftenwechsel beantragt noch eine Stellungnahme eingereicht. Die Kammer erwägt: 1. Gegen Rekursentscheide des kantonalen Steueramts betreffend Zahlungserleichterungen kann beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben werden (§ 178 Abs. 1 Satz 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Auch die Gemeinde ist hierbei beschwerdelegitimiert (§ 178 Abs. 2 in Verbindung mit § 147 Abs. 1 StG). Mit der Beschwerde können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des

rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 178 Abs. 2 StG). Anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts, das erste gerichtliche Instanz ist, 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. 2.1**

Vorab ist zu klären, ob die Vorinstanz auf das Rechtsmittel der Pflichtigen eintreten durfte. Der Rekurs an das kantonale Steueramt muss unter anderem einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 178 Abs. 2 in Verbindung mit § 147 Abs. 3 und § 153 Abs. 4 StG). Blosser Verweisungen auf frühere Eingaben genügen dem Begründungserfordernis in aller Regel nicht (Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 147 StG N. 47). Genügt die Rekurschrift diesen Anforderungen nicht, ist rechtsunkundigen Personen gemäss § 178 Abs. 2 und § 147 Abs. 4 (für das Beschwerdeverfahren in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) eine kurze Nachfrist zur Beschwerdeverbesserung anzusetzen, unter Androhung, dass ansonsten auf das Rechtsmittel nicht einzutreten sei (Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 147 StG N. 46).

### **E. 2.2**

Die Pflichtigen hatten ihre Rekurschrift vom 24. April 2020 (Eingangsdatum) nur unzureichend begründet, da sie lediglich pauschal auf "den gesamten Schriftenwechsel" mit der zuständigen Steuerbeamtin des Gemeindesteueramts verwiesen hatten und festhielten, sich ungerecht behandelt zu fühlen. Allerdings kann zumindest ihrer noch innerhalb der Rekursfrist eingereichten Rekursantwort vom 15. Mai 2020 entnommen werden, dass sie ihr Gesuch mit dem Ausfall der erwarteten Bonuszahlung im Zuge der Coronavirus-Pandemie begründeten. Der Rekurs genügte damit dem Begründungserfordernis, weshalb auf ihn einzutreten war.

### **E. 3.1**

Liegen besondere Verhältnisse vor, beispielsweise eine vorübergehende Illiquidität, kann das Gemeindesteueramt gestützt auf § 177 Abs. 1 StG fällige Beträge vorübergehend stunden oder Ratenzahlungen bewilligen. Zahlungserleichterungen dienen der Überbrückung vorübergehender Notlagen. Es soll der steuerpflichtigen Person ermöglicht werden, den Zahlungsrückstand innert angemessener Frist aufzuholen und zu beseitigen. Mittels Zahlungserleichterungen soll vermieden werden, dass rechtlich zwar zulässige, aber im Hinblick auf die Interessen aller am Steuerverhältnis Beteiligten voreilige Zwangsvollstreckungsmassnahmen stattfinden. Die Stundungen und/oder Ratenzahlungen sind so festzusetzen, dass Rückstände in absehbarer Zeit aufgeholt werden und nicht noch mehr Steuerschulden auflaufen (Richner et al., § 177 StG N. 4 f.; Weisung der Finanzdirektion über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 11. September 2020, Zürcher Steuerbuch [ZStB] Nr. 172.1, Rz. 40). In der Praxis wird von Zahlungsplänen von bis zu zwei Jahren ausgegangen (vgl. VGr, 4. März 2014, SB.2013.00145, E. 2.2; Hans Frey in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [nachfolgend: Kommentar-DBG], 3. A., Basel 2017, Art. 166 N. 8). Sind jedoch die besonderen Umstände, welche die fristgerechte Erfüllung der Steuerpflicht hindern, nicht bloss vorübergehender Art, dauern

sie also an oder ist ihr Ende nicht absehbar, so sind keine Zahlungserleichterungen zu gewähren. Diesfalls kommen andere Massnahmen wie Betreuung des Steuerpflichtigen oder Steuererlass in Betracht (RB 1996 Nr. 60; Richner et al., § 177 StG N. 6). Welche (Raten-)Zahlungen der steuerpflichtigen Person zuzumuten sind, bestimmt sich grundsätzlich nach den Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums gemäss Kreisschreiben der Verwaltungskommission des Obergerichts vom 1. Oktober 2009 (ZStB-Nr. 183.3; VGr, 16. Juli 2018, SB.2018.00037, E. 2.1 [nicht auf [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch) veröffentlicht]). Massgebend für die Beurteilung, ob Zahlungserleichterungen zu gewähren sind, ist die gesamte wirtschaftliche Lage der Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs, das heisst im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht im Zeitpunkt der Fällung des Entscheids, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung zu tragen ist (vgl. Hans Frey, Kommentar-DBG, Art. 166 DBG N. 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 die Erfüllung seiner Steuerzahlungspflicht vorübergehend erschweren oder verunmöglichen (Richner et al., § 177 StG N. 7 mit Hinweis auf RB 1996 Nr. 60 = ZStP 1996, 307; RB 1987 Nr. 35).

### **E. 3.2**

Die Pflichtigen haben bis heute ihre aktuelle finanzielle Situation kaum belegt. Insbesondere haben sie weder einen Nachweis erbracht, dass die ihrem ursprünglichen Ratenzahlungsgesuch zugrunde gelegte Bonuszahlung tatsächlich nicht ausbezahlt wurde, noch haben sie das ihnen mit der Abweisung ihres Gesuchs am 1. April 2020 beigelegte Formular zur Existenzminimumberechnung ausgefüllt retourniert. Eine existenzielle Notlage wird von ihnen nicht substantiiert behauptet, vielmehr haben sie in ihrer Rekursantwort vom 15. Mai 2020 ausdrücklich bestätigt, nicht am Existenzminimum zu leben. Die einzigen konkreten Hinweise auf ihre finanzielle Situation finden sich in einer Stellungnahme vom 10. Juli 2020, wonach ihr Treuhänder die "Steuerbelastung der Gemeinde" für das Jahr 2018 auf Fr. ... errechnet habe, ihr Einkommen 2019 gemäss (beigelegten) Lohnbescheinigungen bei Fr. ... liege und sie für das Jahr 2020 pandemiebedingt mit einem Einkommen von max. Fr. ... rechnen würden. Ohne Berücksichtigung von nicht näher dargelegten Abzügen sollten sich hieraus für die Steuerjahre 2019 und 2020 offene Steuerforderungen von mutmasslich Fr. ... bzw. Fr. ... ergeben.

### **E. 3.3**

Selbst wenn man für das Jahr 2020 lediglich von einem Einkommen von Fr. ... ausgehen würde, erscheint nicht ersichtlich, weshalb die vom Gemeindesteueramt geforderten Raten von den Pflichtigen bei zumutbarer Einschränkung ihrer Lebenshaltungskosten nicht fristgerecht hätten geleistet werden können, zumal der konkrete Existenzbedarf der Pflichtigen völlig unbelegt geblieben ist. Inwieweit das nicht weiter belegte Ausbleiben der Bonuszahlung eine fristgerechte Zahlung verunmöglicht haben könnte, lässt sich aus den Angaben der Pflichtigen nicht erstellen, zumal auch deren aktuelle Vermögenssituation im Dunkeln geblieben ist. Entgegen den vorinstanzlichen Annahmen kann es damit nicht als erstellt gelten, dass die Pflichtigen aufgrund des (angeblich) ausgefallenen Bonus vorübergehend illiquid geworden sind.

### **E. 3.4**

Den Pflichtigen musste überdies aufgrund der Rechtsmittelbelehrung des Gemeindesteueramts vom 1. April 2020 klar gewesen sein, dass sie zur Begründung ihres Ratenzahlungsgesuchs ihre finanzielle Situation näher darzulegen und zu belegen hatten. So wurden sie ausdrücklich dazu aufgefordert, einer allfälligen Einsprache die Beweismittel gemäss dem beigelegten Infoblatt zur Existenzminimum-Berechnung beizulegen. Im Einspracheentscheid vom 21. April 2020 wurde erneut Bezug auf das Beiblatt über die Existenzminimumberechnung genommen und androhungsgemäss aufgrund der Akten entschieden. Die Pflichtigen hätten sich damit spätestens bei der Rekurerhebung veranlasst sehen müssen, ihre aktuelle finanzielle Situation – insbesondere auch bezüglich ihrem Vermögen und ihrem Existenzbedarf – substantiiert und detailliert darzulegen.

### **E. 3.5**

Auch die gegenwärtige Pandemiesituation rechtfertigt nicht, die Anforderungen an die Substantiierung eines Stundungsgesuchs herabzusetzen. Zwar sind die Steuerämter gehalten, Stundungen und Ratenzahlungsgesuche in der aktuellen Krisensituation grosszügig und rasch zu gewähren. Jedoch ist hierfür weiterhin eine entsprechende Notlage oder Illiquidität erforderlich, welche entsprechend glaubhaft zu machen ist. Es wäre den Pflichtigen ohne Weiteres möglich und zumutbar gewesen, ihre finanzielle Situation, insbesondere auch ihre Vermögenslage und ihren Existenzbedarf, näher darzulegen.

### **E. 3.6**

Unerheblich erscheint auch, dass die Pflichtigen eigenen Angaben zufolge ihren Verpflichtungen stets nachgekommen und vereinbarte Raten fristgerecht geleistet haben. Die Zahlungsbereitschaft und die Einhaltung vereinbarter Zahlungsfristen sind erforderliche aber nicht hinreichende Bedingungen für die Gewährung weiterer Zahlungserleichterungen.

### **E. 3.7**

Sodann hat das Gemeindesteuernamt in nachvollziehbarer Weise dargelegt, dass bei den von den Pflichtigen vorgeschlagenen Ratenzahlungen der erforderliche Aufholeffekt nicht mehr gegeben wäre. Basierend auf die provisorischen und definitiven Steuerrechnungen hatten die Pflichtigen für die Steuerperioden 2017–2020 per Ende Juni 2020 Staats- und Gemeindesteuern in Höhe von Fr. ... offen. Nach ihrer eigenen Berechnung vom 10. Juli 2020 hatten sie (ohne Berücksichtigung von nicht näher definierten Steuerabzügen) für denselben Zeitraum (per Ende Juni 2020) noch mutmassliche Steuerforderungen von rund Fr. ... offen. Angesichts dieser hohen Steuerausstände hätten die Pflichtigen bei ihren monatlichen Ratenzahlungen von zuletzt Fr. ... allein für die Abzahlung der bereits fälligen Steuern selbst nach ihrer eigenen Berechnung rund 2,5 Jahre benötigt, was über den üblichen Rückzahlungszeitraum von maximal zwei Jahren liegt. Dies gilt ferner selbst dann, wenn man die (gemäss § 49 Abs. 1 lit. a StG erst per 30. September 2020 fällig gewordene) Staats- und Gemeindesteuern 2020 unberücksichtigt lassen würde.

### **E. 3.8**

Angesichts der weitgehend unbelegt gebliebenen finanziellen Verhältnisse, der – zumindest vor Rekursinstanz – nicht einmal behaupteten finanziellen Notlage, den unbelegt gebliebenen Liquiditätsengpässe und den hohen Steuerausständen erscheint die Abweisung des Ratenzahlungsgesuchs durch das Gemeindesteuernamt begründet. Hiervon scheint auch die Vorinstanz teilweise ausgegangen zu sein, welche in den Erwägungen ihres

Rekursentscheides gleich mehrfach festhielt, dass die Einspracheabweisung "grundsätzlich nicht zu beanstanden" sei und einräumte, dass die von den Pflichtigen beantragten Raten dem Aufholeffekt nicht gerecht würden. Damit sind die Voraussetzungen für die von den Pflichtigen beantragten Zahlungserleichterungen nicht gegeben und erscheint der vorinstanzliche Entscheid nicht nachvollziehbar sowie willkürlich. Für die in der Beschwerdeantwort eventualiter beantragte Zahlungsfrist von 30 Tagen besteht kein Raum, nachdem eine entsprechende Illiquidität der Pflichtigen nach wie vor weder belegt noch glaubhaft gemacht ist. Sodann hat ein allenfalls noch laufendes Verfahren bei der kantonalen Ombudsstelle keinen Einfluss auf das vorliegende Verfahren, zumal ein Ombudsverfahren in der Regel nicht mehr fortgesetzt werden kann, wenn bereits ein Rechtsmittelverfahren in derselben Sache eingeleitet wurde. Ebenso wenig muss der Ausgang einer offenbar bei der Finanzdirektion gegen die Leiterin des Steueramts A anhängig gemachten Aufsichtsbeschwerde abgewartet werden. Die Beschwerde des Gemeindesteueramts ist damit gutzuheissen.

#### **E. 4**

Es rechtfertigt sich, die Gerichtskosten auf die Gerichtskasse zu nehmen. Dasselbe gilt für die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens, weshalb der vorinstanzliche Entscheid diesbezüglich nicht aufgehoben werden muss (§ 151 Abs. 3 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 178 Abs. 2 StG). Dem Gemeindesteueramt ist mangels erheblicher Umtriebe und mangels entsprechenden Antrags keine Parteientschädigung zuzusprechen. Eine solche steht ausgangsgemäss auch den Pflichtigen nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 178 Abs. 2 StG).

#### **E. 5**

Gegen Entscheide über Zahlungserleichterungen steht die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) nur dann zur Verfügung, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutsamen Fall handelt (Art. 83 lit. m BGG). Andernfalls muss die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach Art. 113 ff. BGG ergriffen werden.

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