

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00100 vom 13. Januar 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-01-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00100

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00100 du 13 janvier 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00100 del 13 gennaio 2021

Regeste

Steuerbezug (Verzugszins-Rechnung, Staats- und Gemeindesteuern 2010) | Nichtbegleichung der Schlussrechnung: Anwendbarer Zinssatz (Ausgleichs- oder Verzugszins)? [Nachdem eine Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid teilweise gutgeheissen wurde, erhielten die Pflichtigen eine korrigierte Schlussrechnung und Zinsabrechnung. Ein von den Pflichtigen gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht rund drei Jahre später rechtskräftig ab. Erst im Nachgang zum Rekursentscheid beglichen die Pflichtigen die offene Steuerforderung gemäss korrigierter Schlussrechnung. In der Folge rechnete das Steueramt separat über die aufgelaufenen Zinsen ab und berechnete nach Ablauf der Zahlungsfrist der korrigierten Schlussrechnung Verzugszinsen (4,5% p.a.). Die Pflichtigen vertreten die Ansicht, auf dem Steuerbetrag sei lediglich der Ausgleichszins (0,5% p.a.) geschuldet.] Die Schlussrechnung wird nach der Einschätzung erstellt und setzt keinen rechtskräftigen Einschätzungsentscheid voraus. In der Schlussrechnung wird auch über die Zinsen abgerechnet. Sie ist innert 30 Tagen zu begleichen. Bei verspäteten Zahlungen können Zinsen nachbezogen werden. Wird die Einschätzung in einem Rechtsmittelverfahren geändert, erfolgt laut § 51 Abs. 2 StV eine neue Schlussrechnung, wobei auch die Zinsen neu berechnet werden. Zulasten des Steuerpflichtigen werden in der Schlussrechnung die Steuerausstände ab einem Verfalltag in der Steuerperiode mit dem Ausgleichzinssatz verzinst. Bei verspäteter Zahlung der Schlussrechnung sind überdies Verzugszinsen geschuldet (E. 2.1). Die Pflichtigen gehen zu Unrecht davon aus, der Verfahrensausgang des Rechtsmittelverfahren bestimme darüber, ob der Ausgleichs- oder der Verzugszins zur Anwendung gelange. Zwar wird bei Abänderung der Steuerfaktoren durch eine Rechtsmittelinstanz eine neue Schlussrechnung mit neuer Zinsberechnung erstellt. Ergibt sich aufgrund der neuen Schlussrechnung ein Restsaldo zugunsten des Steueramts, so ist dieser innert 30 Tagen zu begleichen und sind auf diesem Betrag bei Nichteinhaltung der Zahlungsfrist Verzugszinsen zu bezahlen. War der Steuerpflichtige bereits mit der Begleichung der Steuerausstände gemäss vorgängiger Schlussrechnung im Verzug, findet nicht gleichsam mit Erstellen der neuen Schlussrechnung eine Verwandlung der bisher geschuldeten Verzugs- in Ausgleichszinsen statt. Vorliegend warteten die Pflichtigen den Ausgang des Rechtsmittelverfahrens ab, bevor sie die korrigierte Schlussrechnung beglichen. Nachdem sich die Pflichtigen seit rund drei Jahren im Zahlungsverzug befanden, erweist sich die Verzugszinsrechnung des Steueramts als rechtens. Die Bestimmung von § 51 Abs. 2 StV erweist sich weder als willkürlich noch rechtsungleich. Ebenso wenig ist eine Verletzung des Legalitäts- und des Gewaltenteilungsprinzips ersichtlich (E. 2.5). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Als Kernfrage steht im Zentrum, ob auf den damals noch offenen Staats- und Gemeindesteuern 2010 ab 7. Januar 2017 der Verzugszins von 4,5 % per annum zur Anwendung gebracht werden durfte oder ob stattdessen lediglich der Ausgleichszins von 0,5 % per annum geschuldet war.

E. 2.1.1

Gemäss § 173 Abs. 3 StG wird nach Vornahme der Einschätzung die Schlussrechnung erstellt. Die Schlussrechnung setzt keinen rechtskräftigen Einschätzungsentscheid voraus (siehe VGr, 2. November 2011, SB.2011.00097, E. 2.2.1). In der Schlussrechnung werden laut § 174 Abs. 1 StG Zinsen berechnet: zugunsten des Steuerpflichtigen auf sämtlichen Zahlungen, die bis zur Schlussrechnung geleistet werden (lit. a; sog. Vergütungszins) bzw. zulasten des Steuerpflichtigen ab einem Verfalltag in der Steuerperiode (lit. b; sog. Ausgleichszins). Die Einzelheiten, einschliesslich des Verfalltags in der Steuerperiode, werden durch Verordnung festgelegt (§ 174 Abs. 2 StG). Entsprechend regelt § 51 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (StV) im Zusammenhang mit der Schlussrechnung weitere Modalitäten der Verzinsung: Wird die Einschätzung in einem Rechtsmittelverfahren geändert, erfolgt eine neue Schlussrechnung, wobei auch die Zinsen neu berechnet werden (§ 51 Abs. 2 StV). Gemäss § 51 Abs. 3 aStV ist die Schlussrechnung innert 30 Tagen nach Zustellung zu begleichen. Bei verspäteten Zahlungen können in Anwendung von § 174 Abs. 1 StG Zinsen nachbezogen werden (so die bis 31. Januar 2020 gültige und hier anwendbare Fassung). Nach § 176 StG fällt die Festlegung des Zinsfusses in die Zuständigkeit des Regierungsrates. Gemäss Anhang zum Beschluss des Regierungsrates 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 % p.a. und der Verzugszins 4,5 % p.a. Im Rahmen der Kompetenz von § 176 StG ist der Regierungsrat auch frei, den Anwendungsbereich des Ausgleichs- bzw. des Verzugszinses näher zu definieren. Von dieser Befugnis hat der Regierungsrat Gebrauch gemacht (BGr, 30. September 2015, 2C_116/2015 und 2C_117/2015, E. 5.5.1). Gemäss Ziff. II des Beschlusses des Regierungsrates über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern vom 11. Juli 2007 (LS 631.611, Fassung gemäss RRB vom 24. Juni 2015, in Kraft seit 1. Januar 2016) wird der Verzugszins nach Ablauf der Zahlungsfrist von 30 Tagen ab Zustellung der Schlussrechnung gesondert berechnet.

E. 2.1.2

In der seit 1. Februar 2020 gültigen (hier aber nicht anwendbaren) Fassung von § 51 Abs. 3 StV ist nun explizit festgehalten, dass bei verspäteter Zahlung der Schlussrechnung in Anwendung von § 174 Abs. 1 StG Verzugszinsen erhoben werden. Nach dem neuen § 51 Abs. 4 StV (in Kraft seit 1. Februar 2020) sind Verzugszinsen u. a. auch geschuldet, wenn Rechtsmittel erhoben worden sind.

E. 2.1.3

Dass bei verspäteter Zahlung der Schlussrechnung Verzugszinsen geschuldet werden und die Zinspflicht auch dann besteht, wenn Rechtsmittel erhoben werden, sah bereits die Weisung der Finanzdirektion über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 13. September 2016 (nachfolgend: Weisung Bezug, ZStB Nr. 33/014 [gültig bis 11. September 2020], Rz. 25 f.) bzw. sieht auch die aktuell gültige Weisung vom

11. September 2020 (ZStB Nr. 172.1 [gültig seit 11. September 2020], Rz. 27 f.) vor. Dieselbe Auffassung wird in der Literatur vertreten (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 174 N. 27 sowie § 140 N. 4). Danach entstehen Verzugszinsen somit auch, wenn eine Schlussrechnung, die noch nicht definitiv ist bzw. die nicht auf einer rechtskräftigen Einschätzung beruht, verspätet bezahlt wird (insofern ist die Kommentierung zu § 174 StG N. 13 und 25 von Richner et al. verwirrtlich ["Verzugszinsen sind dagegen jene Zinsen, die entstehen, weil die Schlussrechnung, welche auf einer rechtskräftigen Einschätzung beruht (definitive Schlussrechnung), verspätet bezahlt wird]).

E. 2.2

Das kantonale Steueramt erwog, der mit der neuen, angepassten Schlussrechnung vom 8. Dezember 2016 geschuldete Steuerbetrag von Fr. ... sei nicht innerhalb der laufenden 30-tägigen Zahlungsfrist beglichen worden, sondern erst am 24. Dezember 2019. Seit dem Ablauf der damaligen 30-tägigen Zahlungsfrist seien daher Verzugszinsen zu 4,5 % auf dem ausstehenden Steuerbetrag von Fr. ... (netto Staats- und Gemeindesteuern 2010, ohne Ausgleichszinsen) aufgelaufen. Unerheblich sei, dass die betreffenden Staats- und Gemeindesteuern 2010 erst mit Entscheid des Steuerrekursgerichts rechtskräftig festgesetzt worden seien. Da mit dem Entscheid des Steuerrekursgerichts keine Änderung der Steuerfaktoren vorgenommen worden sei, habe kein Anlass bestanden, eine neue Schlussrechnung mit angepasster Ausgleichszinsrechnung auszustellen.

E. 2.3

Die Pflichtigen führen aus, § 51 Abs. 2 StV sehe für die Abänderung einer Einschätzung im Rechtsmittelverfahren vor, dass auch über die Zinsen – gemeint seien die Ausgleichszinsen – neu abgerechnet werde. Sie kritisieren, dass § 51 Abs. 2 StV zur Folge habe, dass derjenige, der ein Rechtsmittel erhebe und (selbst wenn auch nur teilweise) gewinne oder gar eine Verböserung erleide, im "Verfalltagsystem" verbleibe und lediglich Ausgleichszinsen zahlen müsse. Derjenige Pflichtige hingegen, der erfolglos ein Rechtsmittel erhebe, falle ins "Rechnungssystem", wie es der Bund bei der direkten Bundessteuer kenne. Das bedeute, dass der Pflichtige, der die Rechnung nicht innert 30 Tagen begliche, Verzugszinsen zahlen müsse. Der Effekt sei eine neunmal höhere Zinsbelastung (0,5 % gegenüber 4,5 %). Die Bestimmung von § 51 Abs. 2 StV, wonach das Zinssystem bei einem Rechtsmittelverfahren dann ändere, wenn das Rechtsmittel zu 100 % erfolglos bleibe, sei schlicht nichtig. Die Norm verletze zum einen das Gewaltenteilungsprinzip: So schaffe der Regierungsrat mit einem solchen Systemwechsel (4,5 % statt 0,5 %) ein neues, vom Gesetz abweichendes Verzinsungsregime, wozu er als reiner Vollzugsverordnungsgeber nicht kompetent sei. Zum andern verletze sie das Gleichbehandlungsprinzip (Art. 8 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) und verstosse gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV): Die Verordnungsregelung sehe unterschiedliche Rechtsfolgen vor für Fälle, die gleich gelagert seien. In beiden Fällen erhebe der Steuerpflichtige ein Rechtsmittel, wobei der eine gewinne und der andere verliere. Indem die Verzinsung an den Verfahrensausgang des Rechtsmittelverfahrens anknüpfe, werde nicht ein sachliches Kriterium für die Verzinsung herangezogen, sondern ein willkürliches. Eine solche Regelung sei auch deshalb stossend, weil der Ausgang eines Rechtsmittelverfahrens letztlich aleatorische Züge habe. Ebenfalls unbeeinflussbar sei die Dauer, bis es zur Gewissheit komme, welche Zinsregel nun Anwendung finde. In der vorliegenden Sache habe das Steuerrekursgericht fast drei Jahre für einen Entscheid benötigt.

E. 2.4

Wie unter E. 2.1.1 dargestellt, werden gemäss § 174 Abs. 1 lit. b StG die nach dem Verfalltag bestehenden Steuerausstände zulasten des Steuerpflichtigen verzinst (Ausgleichszins). Die Ausgleichszinsen fallen bis zur Erstellung der Schlussrechnung an. Wird diese nicht innert 30 Tagen nach Zustellung beglichen, sind gestützt auf § 51 Abs. 3 aStV i. V. m. § 174 Abs. 1 StG zudem Zinsen – laut Ziff. II des Beschlusses des Regierungsrates über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern vom 11. Juli 2007 (LS 631.611) Verzugszinsen – geschuldet (siehe auch die Weisung Bezug, ZStB Nr. 33/014, Rz. 25). An diesem System ändert sich auch nichts, wenn ein Rechtsmittel erhoben wird. Denn die Zinspflicht besteht auch dann, wenn ein Rechtsmittel erhoben wurde (siehe auch Weisung Bezug, ZStB Nr. 33/014, Rz. 26). Fraglich ist, wie es sich nach Beendigung des Rechtsmittelverfahrens mit der Verzinsung verhält. Zwar wird bei Abänderung der Steuerfaktoren durch eine Rechtsmittelinstanz eine neue Schlussrechnung mit neuer Zinsberechnung erstellt. Ergibt sich aufgrund der neuen Schlussrechnung ein Restsaldo zugunsten des Steueramts, so ist dieser innert 30 Tagen seit Zustellung der Rechnung zu begleichen und sind auf diesem Betrag bei Nichteinhaltung der Zahlungsfrist Verzugszinsen zu bezahlen (vgl. Weisung Bezug, ZStB Nr. 33/014, Rz. 24). War der Steuerpflichtige aber bereits mit der Begleichung der Steuerausstände gemäss vorgängiger Schlussrechnung im Verzug, findet nicht gleichsam mit Erstellen der neuen Schlussrechnung eine Verwandlung der bisher geschuldeten Verzugs- in Ausgleichszinsen statt. Wer schon im Verzug ist, bleibt im Verzug: Der Zinsenlauf endet erst mit der Bezahlung. Einzig auf der Differenz des bisher geschuldeten Steuerbetrags zum neu geschuldeten Steuerbetrag sind Ausgleichszinsen für die Periode ab Verfalltag bis zur neuen Schlussrechnung geschuldet (vgl. auch Richner et al., § 174 N. 17).

E. 2.5

Auf den vorliegenden Fall angewandt, bedeutet dies Folgendes: Die Pflichtigen erhielten am 3. März 2016 eine Schlussrechnung, inkl. Zinsabrechnung. Dabei wurden ab Verfalltag bzw. ab 1. Oktober 2010 Ausgleichszinsen berechnet. Die geschuldeten Steuern wurden nicht innerhalb der 30-tägigen Zahlungsfrist bezahlt. Ab 2. April 2016 waren die Pflichtigen grundsätzlich bereits in Verzug. In der zweiten Schlussrechnung vom 8. Dezember 2016 wurden indessen keine Verzugszinsen berechnet, sondern lediglich Ausgleichszinsen ab 1. Oktober 2010. Dabei wurden die Pflichtigen explizit darauf hingewiesen, dass bei verspäteter Bezahlung der Schlussrechnung Verzugszinsen berechnet werden. Gleichwohl verzichteten die Pflichtigen darauf, die Steuerausstände, inkl. Zinsen, bis am 7. Januar 2017 zu begleichen. Vielmehr warteten die Pflichtigen den Ausgang des Rechtsmittelverfahrens ab, welches mit Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 29. Oktober 2019 seinen Abschluss nahm. Am 24. Dezember 2019 beglichen die Pflichtigen die ordentliche Steuer (ohne Zinsen). Nachdem sich die Pflichtigen spätestens ab 7. Januar 2017 mit der Steuerforderung im Zahlungsverzug befanden, erweist sich die Verzugszins-Rechnung vom 3. Januar 2020 als rechters. Dabei hätten die Pflichtigen die Verpflichtung zur Leistung von Verzugszinsen abwenden können, wenn sie die Steuerforderung – unerheblich, ob diese rechtskräftig festgesetzt ist oder nicht – rechtzeitig, d.h. bis 7. Januar 2017 beglichen hätten. Eine Steuerzahlung vor Rechtskraft der Steuerforderung wäre denn auch nicht als Anerkennung der Steuerschuld zu werten gewesen. Denn das Steuerbezugs- und das Einschätzungsverfahren erfolgen unabhängig voneinander, sodass eine Steuerzahlung keine Anerkennung einer entsprechenden

Steuerschuld darstellt (VGr, 23. März 2011, SB.2010.00141, E. 2.3 mit Hinweisen; RB 1971 Nr. 34). Nachdem die Pflichtigen zu Unrecht davon ausgehen, die Verzinsung sei vom Verfahrensausgang eines Rechtsmittelverfahrens abhängig, liegt § 51 Abs. 2 StV weder eine willkürliche noch rechtsungleiche Regelung zugrunde. Ebenso wenig ist eine Verletzung des Legalitäts- und des Gewaltenteilungsprinzips ersichtlich.

E. 2.6

Die Pflichtigen verweisen weiter auf einen Entscheid des Bundesgerichts betreffend Verzinsung von Nachsteuern (BGr, 30. September 2015, 2C_116/2015 und 2C_117/2015). Darin wird in E. 5.5.2 festgehalten, dass bei der Nachsteuer, welche im Zeitpunkt des ordentlichen Verfahrens noch nicht bekannt war, noch gar keine Schlussrechnung ausgestellt werden konnte. Somit sei eine verspätete Zahlung als Voraussetzung zur Erhebung eines Verzugszinses – mangels Schlussrechnung bzw. Nachsteuerverfügung – noch gar nicht möglich. Daher sei bis zur Beendigung des Nachsteuerverfahrens derjenige Zinssatz geschuldet, welcher bis zur Schlussrechnung bezahlt werden müsste, nämlich der Ausgleichszinssatz. Andernfalls würde die Situation entstehen, dass der Steuerpflichtige eine Nachsteuer gar nie fristgerecht bezahlen könnte. Im Gegensatz dazu lag im vorliegenden Fall eine Schlussrechnung bereits vor, die indessen von den Pflichtigen nicht beglichen wurde. Aus den Erwägungen des Bundesgerichts zur Verzinsung der Nachsteuern können die Pflichtigen daher nichts zu ihren Gunsten ableiten. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde und ist dem Antrag, die Sache sei zur Neuberechnung der Zinsen an das Steueramt der Gemeinde D zurückzuweisen, nicht stattzugeben.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 178 Abs. 2 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 178 Abs. 2 StG).

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