

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00118 vom 21. April 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-04-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00118

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00118 du 21 avril 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00118 del 21 aprile 2021

Regeste

Steuerbezug (Steuerrückerstattung, Staats- und Gemeindesteuern 2015-2017, unterjährig bis zum Tod von J sel.) | Steuerrückerstattung an überlebenden Ehegatten. Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Antrags- und Begründungserfordernis im verwaltungsgerichtlichen Verfahren (E. 2). Die Steuerrückerstattung im Bereich der direkten Bundessteuer erfolgt in erster Linie nach Massgabe der steuerbaren Elemente (Steuerfaktoren) und bei einer Nullveranlagung an denjenigen Ehegatten, welcher die zuviel bezahlten Steuern effektiv bezahlt hat (E. 3.1). Mangels Harmonisierung steht den Kantonen aber offen, die Rückerstattung bei den Staats- und Gemeindesteuern abweichend zu regeln, wobei insbesondere auch die im Kanton Zürich vorgesehene hälftige Rückerstattung an die Ehegatten zulässig ist, sofern diese keine anderslautende Vereinbarung getroffen haben (E. 3.2 f.). Diese Regelung ist analog auf Konstellationen anwendbar, in welchen die Ehegemeinschaft durch Tod aufgelöst wurde (E. 3.4). Die von der bundessteuerlichen Behandlung abweichende Regelung im Zürcher Steuerrecht rechtfertigt sich, da die Solidarhaftung der Ehegatten für offene Steuerforderungen nach Zürcher Steuerrecht fortbesteht bzw. im Todesfall auf deren Erben übergeht, eine Aufteilung des Rückerstattungsbetrags nach den steuerbaren Elementen bei den Staats- und Gemeindesteuern unpraktikabel wäre und hierdurch vermieden wird, dass die Steuerbehörden zunächst das Innenverhältnis zwischen den Ehegatten bzw. den Erben und dem überlebenden Ehegatten klären müssen (E. 3.5). Die hälftige Steuerrückerstattung lässt allfällige zivilrechtliche Ansprüche zwischen den Beteiligten unberührt (E. 3.6). Subsumtion (E. 4). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen, wobei es sich aufgrund der besonderen Verhältnisse in Rückerstattungsfällen rechtfertigt, die Gerichtsgebühr und die Parteientschädigung nicht allein aufgrund des im Streit stehenden Rückerstattungsanspruchs festzulegen (E. 5). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Die Beschwerde an das Verwaltungsgericht muss einen Antrag und eine Begründung enthalten und in der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet (vgl. § 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 178 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Genügt eine Beschwerdeschrift nur in Teilen dem Begründungserfordernis, ist auf die nicht hinreichend begründeten Ausführungen nicht weiter einzugehen und die Beschwerde nur insoweit materiell zu behandeln, als sie dem Begründungserfordernis genügt. Soweit die Pflichtige in ihrer Eingabe lediglich auf frühere Eingaben verweist, erscheint eine hinreichende Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen und eine ausreichende Begründung der Beschwerde

zweifelhaft. Indes ist die Beschwerde im nachfolgenden Sinn selbst bei Berücksichtigung der Verweisungen auf frühere Eingaben abzuweisen, weshalb nicht weiter zu klären ist, inwieweit das Verwaltungsgericht auf die entsprechenden Ausführungen in früheren Eingaben überhaupt hätte näher eingehen müssen.

E. 2.1

D, 2.2 E, 2.3 F, 2.4 G, 2.5 H,

E. 3.1

Im Bereich der direkten Bundessteuern sieht die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Auslegung von Art. 162 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) vor, dass nach dem Wegfall der Steuersolidarität zwischen gemeinsam veranlagten Ehegatten Steuerrückerstattungen nach Massgabe der steuerbaren Elemente (Steuerfaktoren) vorzunehmen bzw. zwischen den Steuerpflichtigen aufzuteilen sind (vgl. BGr, 26. September 2019, 2C_351/2019, E. 4.3: "[...] selon les critères qui s'appliquent à leur responsabilité pour le paiement de l'impôt"). Erst wo dies aufgrund einer Nullveranlagung nicht möglich ist, hat die Rückerstattung an denjenigen Ehegatten zu erfolgen, welcher die zu viel bezahlten Steuern effektiv bezahlt hat (BGr, 26. September 2019, 2C_351/2019, E. 4, publiziert in StR 75/2020, S. 63 ff.; BGr, 18. Februar 2003, 2A.379/2002, E. 2.2).

E. 3.2

Der Bereich der Steuererhebung – und damit auch die Rückerstattung von Steuerguthaben an gemeinsam veranlagte bzw. eingeschätzte Ehegatten und deren Rechtsnachfolger – ist jedoch nicht harmonisiert, weshalb es den Kantonen offensteht, diesen eigenständig zu regeln. Insbesondere können sie auch eine Regelung treffen, wonach ein zu viel bezahlter Steuerbetrag im Scheidungs- oder Trennungsfall mangels anderslautender Vereinbarung der Ehegatten je hälftig zurückbezahlt wird (BGr, 26. September 2019, 2C_351/2019, E. 5).

E. 3.3

In diesem Sinne besteht gemäss § 180 Abs. 1 StG die Vermutung, dass Steuerguthaben geschiedener bzw. tatsächlich oder rechtlich getrennter Ehegatten je zur Hälfte zustehen, falls diese noch aufgrund von provisorischen Rechnungen oder Schlussrechnungen zuhanden beider Ehegatten geleistet wurden. Vorbehalten bleibt eine zum Voraus und von sich aus dem zuständigen Steueramt mitgeteilte anderweitige Vereinbarung zwischen den Ehegatten (§ 180 Abs. 3 StG), welche gemäss der Weisung der Finanzdirektion über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 11. September 2020, ZStB 172.1, Rz. 21 (in der früheren Fassung vom 13. September 2016: Rz. 19) von beiden Ehegatten zu unterzeichnen ist. Unabhängig vom internen Verhältnis unter den Ehegatten besteht damit die gesetzliche Vermutung, dass Steuerrechnungen, welche zuhanden beider Ehegatten versandt wurden, auch von beiden Ehegatten je zur Hälfte bezahlt wurden (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 180 StG N. 3).

E. 3.4

Die Rückerstattungsmodalitäten nach dem Tod eines der Ehegatten sind in § 180 StG nicht ausdrücklich geregelt, die Rückerstattung erfolgt aber in analoger Weise: Wie bereits im vorinstanzlichen Entscheid festgehalten wurde, entspricht der Tod eines Ehegatten in diesem Zusammenhang einer tatsächlichen oder rechtlichen Trennung, zumal im einen wie im anderem Fall die Wirtschaftsgemeinschaft zwischen den Ehegatten endet (vgl. Richner

et al., § 12 StG N. 8; Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017, Art. 13 N. 10; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 13 N. 8; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 12 N. 17; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. A., Basel 2019, Art. 13 N. 15; Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] betreffend Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem DBG vom 21. Dezember 2010, Ziff. 6.2.3; vgl. auch Urteil des VGr AR, 18. Februar 2004, AR GVP 16/2004 Nr. 2235, S. 50). Da die Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen gemäss § 11 Abs. 1 StG mit dessen Dahinscheiden auf seine Erben übergehen, gehen sowohl die solidarische Haftung für Steuerausstände der Ehegatten als auch der hälftige Rückerstattungsanspruch des verstorbenen Steuerpflichtigen auf dessen Erben über.

E. 3.5

Die von der bundessteuerlichen Behandlung abweichende Regelung in § 180 StG und deren analoge Anwendung bei Aufhebung der Ehegemeinschaft durch Tod eines Ehegatten erscheint geboten: Während die Solidarhaftung der Ehegatten für noch offene Steuerforderungen bei der direkten Bundessteuer mit dem Tod oder der Trennung des Ehegatten endet und der getrennt lebende bzw. überlebende Ehegatte nur noch für seine eigenen Steuerfaktoren haftet (Art. 13 DBG), besteht die Solidarhaftung für den gesamten offenen Steuerbetrag beider Ehegatten bei der Staats- und Gemeindesteuer fort bzw. geht auf die Erben des Verstorbenen über (§ 11 und 12 StG). Eine Aufteilung des Rückerstattungsbetrags nach den steuerbaren Elementen (Faktoren) ist deshalb bei den Staats- und Gemeindesteuern nicht praktikabel, zumal anders als im bundessteuerlichen Verfahren auch keine Haftungsverfügung ergeht, in welcher die steuerbaren Elemente auf die jeweiligen Ehegatten aufgeteilt werden. Die vom Kanton Zürich und weiteren Kantonen getroffene Regelung vermeidet überdies, dass die Steuerbehörden zunächst das Innenverhältnis zwischen den Ehegatten bzw. den Erben und dem überlebenden Ehegatten klären müssen.

E. 3.6

Anzumerken bleibt, dass die steuerrechtliche Regelung die zivilrechtlichen Ansprüche zwischen dem überlebenden Ehegatten und der Erbengemeinschaft nicht betrifft und die (hälftige) Steuerrückerstattung lediglich die Rückerstattungsansprüche gegenüber dem Steueramt, nicht aber allfällige (zivilrechtliche) Ansprüche im internen Verhältnis zwischen den Rückerstattungsberechtigten untergehen lässt. Ist die Erbengemeinschaft durch die hälftige Rückerstattung bereichert worden, sind allfällige Rückerstattungsansprüche auf dem Zivilweg und gegenüber der Erbengemeinschaft geltend zu machen (vgl. auch BGr, 18. Februar 2003, 2A.379/2002, E. 2.2 in fine).

E. 4.1

Die Pflichtige stellt zusammengefasst in Abrede, dass § 180 StG auch auf eine Aufhebung der Ehe durch den Tod eines Ehegatten Anwendung finden soll, da die genannte Bestimmung diese Konstellation bereits vom Wortlaut her nicht mitumfasse und hierfür weder vorgesehen noch konzipiert worden sei, mithin eine echte Gesetzeslücke vorliege. Auch die vorinstanzlich genannten (und oben angeführten) Quellen seien nicht einschlägig bzw. würden sich lediglich auf eine Trennung unter Lebenden beziehen. Eine analoge Anwendung verbiete sich schon deshalb, da nach dem Ableben eines Ehegatten keine

Vereinbarung nach § 180 Abs. 3 StG mehr beizubringen sei. Überdies würde § 180 StG lediglich eine Vermutung hälftiger Berechtigung begründen, welche widerlegt werden könne, wenn sich die Steuerzahlung nachweislich nur auf Steuerfaktoren eines Ehegatten beziehe bzw. von diesem allein bezahlt worden sei. Zudem soll die verfassungsmässig grundsätzlich angeordnete (vertikale) Steuerharmonisierung ungeachtet des Handlungsspielraums der Kantone eine analoge Anwendung der bundessteuerlichen Grundsätze gebieten bzw. sei nach dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung auf die bereicherungsrechtliche Regelung von Art. 62 des Obligationenrechts (OR) zurückzugreifen. Ein Verweis auf den Zivilweg sei nicht statthaft, da die Durchsetzung von Ansprüchen gegen die teilweise im Ausland lebenden Erben schwierig sei und die Gefahr bestünde, dass diese das Geld bereits vor einer zivilgerichtlichen Entscheidung ausgegeben hätten. Ferner wird ein vorinstanzlich vorgenommener Vergleich mit den Rückerstattungsregeln bei der Verrechnungssteuer kritisiert.

E. 4.2

Die Vorbringen der Pflichtigen vermögen nicht zu überzeugen: Zwar erscheint aus systematischer Sicht tatsächlich zweifelhaft, dass der Wortlaut von § 180 StG auch die Auflösung der Ehe durch Tod mitumfassen sollte, wäre diesfalls doch zumindest der Titel des entsprechenden Gesetzesabschnitts ("An geschiedene oder getrennt lebende Ehegatten") unpassend gewählt und spricht auch die Zivilgesetzgebung in diesen Konstellationen regelmässig von der "Auflösung der Ehe durch Tod" und nicht von einer "Trennung". Jedoch erscheint eine je hälftige Rückerstattung an den überlebenden Ehegatten und die Rechtsnachfolger des verstorbenen Ehegatten nach der Auflösung der Ehe zumindest in analoger Anwendung von § 180 StG gleichwohl geboten: Wie bereits dargelegt wurde, ist eine Aufteilung nach Steuerfaktoren aufgrund der fortbestehenden Solidarhaftung über den Gesamtbetrag und mangels Erlasses gesonderter Haftungsverfügungen weder geboten noch praktikabel. Sodann hat das Bundesgericht nach bereits dargelegter Praxis der analogen Anwendung der bundessteuerlichen Grundlagen eine klare Absage erteilt und vielmehr ausdrücklich festgehalten, dass die Kantone eine eigenständige Regelung treffen und insbesondere eine hälftige Rückerstattung vorsehen dürfen. Eine analoge Anwendung bereicherungsrechtlicher Grundsätze erscheint schon deshalb nicht geboten, weil die steuerrechtliche Behandlung der Rückerstattungsansprüche die zivilrechtlichen Ansprüche weder präjudiziert noch tangiert und es der Pflichtigen deshalb freisteht, ihre bereicherungsrechtlichen Forderungen später noch auf dem Zivilweg gegenüber der Erbengemeinschaft bzw. der Erben geltend zu machen. Hingegen würde die von der Pflichtigen beantragte Aufteilung nach steuerbaren Elementen voraussetzen, dass die Steuerfaktoren vorab bzw. als Vorfrage auf die beteiligten Ehegatten und deren Rechtsnachfolger aufgeteilt würden, was aufgrund der fortbestehenden Solidarhaftung nicht nur unnötig erscheint, sondern steuergesetzlich so auch nicht vorgesehen ist. Zudem vermeidet die hälftige Rückerstattung, dass das Innenverhältnis zwischen den Ehegatten bzw. deren Rechtsnachfolger näher ausgeleuchtet werden muss, was den Zivilgerichten zu überlassen ist. Dass nach dem Tod eines Ehegatten keine abweichende Vereinbarung zwischen den Ehegatten mehr beigebracht werden kann, liegt in der Natur der Sache. Jedoch steht es diesfalls dem überlebenden Ehegatten frei, sich mit den Rechtsnachfolgern des Verstorbenen über die Rückerstattung des Steuerguthabens zu einigen und eine entsprechende (schriftliche) Vereinbarung dem Steueramt mitzuteilen. Die Situation des überlebenden Ehegatten unterscheidet sich damit nicht massgeblich von der Situation bei einer Scheidung oder Trennung, wo ebenfalls eine wechselseitige Vereinbarung zwischen

allen Solidarschuldern getroffen werden muss und eine solche oftmals am Widerstand einer Partei scheitern dürfte. Zu präzisieren ist auch die zitierte Ansicht von Richner et al., wonach § 180 StG die gesetzliche Vermutung begründe, dass Steuerrechnungen, welche zuhanded beider Ehegatten versandt wurden, auch von beiden Ehegatten je zur Hälfte bezahlt worden seien (Richner et al., § 180 StG N. 3): Weder der Gesetzeswortlauf von § 180 StG noch die angeführte Lehrmeinung sehen vor, dass die Ehegatten hierzu den Gegenbeweis antreten können. Vielmehr sehen sowohl § 180 StG als auch Richner et. al. und die zitierten Weisungen der Finanzdirektion über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern, Rz. 21, lediglich vor, dass die Ehegatten von sich aus eine anderweitige Vereinbarung treffen können. Ein Abweichen von der hälftigen Rückerstattung muss demnach einvernehmlich erfolgen, während ein darüber hinausgehender Nachweis der tatsächlichen zivilrechtlichen Berechtigung am Rückerstattungsbetrag Untersuchungshandlungen der Steuerbehörde erfordern würde, die in einem Massenveranlagungsverfahren nicht praktikabel sind und zudem in unbilliger Weise die zivilrechtliche Auseinandersetzung präjudizieren könnten. So schliesst beispielsweise die Steuerpraxis des Kantons Thurgau bei identischer Gesetzeslage eine Rückerstattung von zu viel bezahlten Steuern an diejenige Person, welche ursprünglich die Steuerschuld beglichen hatte, ohne Beibringung einer entsprechenden Vereinbarung ausdrücklich aus (Steuerpraxis [StP] 190 Nr. 2, Ziff. 3.3, abrufbar auf www.steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch). Sodann ist den Bedenken bezüglich der zivilrechtlichen Durchsetzbarkeit allfälliger Rückzahlungsansprüche entgegenzuhalten, dass die Erben überwiegend eine Wohnadresse in der Schweiz bezeichnet haben, vorsorgliche Massnahmen auch im Ausland beantragt werden können und es auch aus der Sicht der Erben nicht angeht, dass im steuerrechtlichen Verfahren trotz fortbestehender Solidarhaftung bereits vorfrageweise über die (zivilrechtliche) Berechtigung am Steuerguthaben entschieden wird. Zu guter Letzt kann zumindest bei einer im Zahlungs- und Rückerstattungszeitpunkt noch bestehenden Solidarhaftung zwischen den Ehegatten bzw. derer Rechtsnachfolger und einer Wirtschaftsgemeinschaft der Ehegatten zum Zahlungszeitpunkt nicht einfach darauf abgestellt werden, von welchem Bankkonto aus die Steuern beglichen wurden, da damit noch nicht abschliessend geklärt ist, wie die Zahlung im Innenverhältnis zwischen den Ehegatten abgerechnet wurde. Inwiefern auch die verrechnungssteuerrechtlichen Rückerstattungsregeln die Sichtweise der Vorinstanz unterstützen, kann bei dieser klaren Sach- und Rechtslage offenbleiben. Damit ist die verfügte hälftige Rückerstattung in analoger Anwendung von § 180 StG ohne Weiteres geboten und die Beschwerde abzuweisen.

E. 5.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 178 Abs. 2 StG) und steht ihr auch keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 178 Abs. 2 StG).

E. 5.2

Für die Höhe der Gerichtsgebühr wäre grundsätzlich auf den zwischen den Parteien strittigen Anteil am Rückerstattungsbetrag abzustellen, welcher vorliegend die Hälfte des gesamten Steuerguthabens von Fr. ... (zuzüglich Zins) umfasst. Jedoch ist zu beachten, dass im vorliegenden Verfahren lediglich geklärt wird, an wen das Steueramt mit befreiender Wirkung leisten kann, ohne dass abschliessend darüber zu befinden ist, wer letztlich

(zivilrechtlich) an dem Steuerguthaben berechtigt ist. Das tatsächliche Streitinteresse der Pflichtigen entspricht damit nicht dem strittigen Rückerstattungsbetrag, kann jedoch auch nicht ohne Weiteres eruiert werden. Aufgrund dessen rechtfertigt es sich nicht, die Gerichtsgebühr starr nach dem streitwertabhängigen Gebührentarif von § 3 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr) zu bestimmen, zumal dieser nur "in der Regel" Anwendung findet und vorliegend besondere Verhältnisse vorliegen. Die Gerichtsgebühr ist vielmehr gemäss § 2 GebV VGr unter Berücksichtigung des Zeitaufwands des Gerichts, den Schwierigkeiten des Falls und dem tatsächlichen Streitinteresse der Pflichtigen festzusetzen, welches vorliegend nicht mit dem Streitwert bzw. dem strittigen Rückerstattungsbetrag identisch bzw. unbestimmt ist. Das vorliegende Verfahren erscheint sodann in rechtlicher Hinsicht nicht sonderlich komplex, hat jedoch aufgrund der verschiedenen Stellungnahmen der Parteien zumindest in der Prozessleitung einen leicht überdurchschnittlichen Aufwand verursacht. Zudem ist der Rückerstattungsbetrag, wenngleich nach Ausgeführtem für die Gebührenfestsetzung nicht allein ausschlaggebend, relativ hoch. Es rechtfertigt sich deshalb, die Gerichtsgebühr im vorliegenden Verfahren auf Fr. 5'000.- (zuzüglich Zustellkosten) festzusetzen, was rund der Hälfte der ordentlichen und am Streitwert orientierten Gebühr entspricht.

E. 5.3

Der Beschwerdegegnerin Nr. 2 (Erbengemeinschaft bzw. Erben) steht – ausgangs- und antragsgemäss und da eine rechtskundige Vertretung geboten war – eine angemessene Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 178 Abs. 2 StG), wobei aufgrund der dargelegten Besonderheiten wiederum nicht einfach auf den im Streit stehenden Rückerstattungsbetrag abgestellt werden kann und zu berücksichtigen ist, dass sich die Rechtsvertreterin der Erbengemeinschaft bereits vor Vorinstanz vernehmen liess. Mangels ersichtlichen und ausserhalb ihrer üblichen Amtstätigkeit stehenden Aufwands und mangels entsprechenden Antrags steht der Beschwerdegegnerin Nr. 1 hingegen keine Parteientschädigung zu. In die vorinstanzliche Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen ist bei diesem Verfahrensausgang nicht einzugreifen.

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