

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00050 vom 21. Dezember 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-12-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00050

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00050 du 21 décembre 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00050 del 21 dicembre 2022

Regeste

Steuerbezug (Rückerstattung Guthaben, Grundstückgewinnsteuer) | Rückerstattung von Steuerguthaben und Depotüberschüssen. Antrags- und Begründungserfordernis und Streitgegenstand (E. 2). Die Rückerstattung von Steuerguthaben und Depotüberschüssen ist nicht harmonisiert und in den §§ 179 f. StG lediglich in Bezug auf die Steuerrückerstattung an Ehegatten vom kantonalen Gesetzgeber ausdrücklich geregelt worden (3.2.1). Im Sinne der verallgemeinerungsfähigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern sind Steuerrückerstattungen bei fehlender gesetzlicher Regelung grundsätzlich nach Massgabe der steuerbaren Elemente (Steuerfaktoren) vorzunehmen bzw. zwischen den Steuerpflichtigen aufzuteilen sind, sofern die betroffenen Steuerpflichtigen sich nicht einvernehmlich über die Rückerstattung verständigt haben. Die bundesgerichtlich vorausgesetzte Grundordnung sieht damit nicht etwa eine (hälftige) Aufteilung nach Köpfen (wie in § 180 StG für Eheleute), sondern eine Aufteilung nach den dem jeweiligen Steuerpflichtigen zuordenbaren Steuerfaktoren vor (E. 3.2.3). Übertragen auf den grundsteuerlichen Bereich sollte demnach die Rückerstattung bei der gemeinsamen Veräusserung von Miteigentumsanteilen grundsätzlich nach Massgabe der sachenrechtlichen Beteiligungsverhältnisse am veräusserten Objekt und den daraus folgenden Steueranteilen erfolgen, unter vorgängiger Berücksichtigung eines allfälligen Steueraufschubs auf einen Teil der Grundstückgewinnsteuer (E. 3.2.4). Vorliegend hätte mangels Verständigung über die Rückerstattungsmodalitäten hierüber vorab verfügt und der Depotüberschuss im Umfang des gewährten Steueraufschubs an die mit der daraus resultierenden latenten Steuerschuld belasteten Beschwerdeführerin zurückerstattet und hernach eine Aufteilung nach den sachenrechtlichen Eigentumsverhältnissen vorgenommen werden müssen, während die internen vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien unbeachtlich sind (E. 3.3). Verzinsungsansprüche und Rückweisung an die Vorinstanz zur Neuberechnung derselben (E.3.3.3 und 3.3.5). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4) und Rechtsmittelbelehrung (E. 5). Teilweise Gutheissung, soweit darauf eingetreten wird.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2022.00050 Urteil der 2. Kammer vom 21. Dezember 2022 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Stadt D, vertreten durch das Steueramt, Abt. Grundsteuern, Beschwerdegegnerin, und X, Mitbeteiligte , betreffend Steuerbezug (Rückerstattung Guthaben, Grundstückgewinnsteuer), hat sich ergeben: I. A und X

veräusserten ein paar Jahre nach Auflösung ihrer (soweit ersichtlich nie eingetragenen) partnerschaftlichen Beziehung am 2. März 2015 gemeinsam ihr jeweils im hälftigen Miteigentum stehendes Stockwerkeigentum an der C-Strasse 01 in D. Die betroffene Eigentumswohnung wurde in den letzten Jahren vor dem Verkauf allein von A genutzt. Zur Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer wurde per Valuta 2. März 2015 ein Depot von Fr. ... beim Steueramt der Stadt D hinterlegt. Mit rechtskräftigem Veranlagungsbeschluss vom 17. November 2015 wurde der Grundstückgewinn auf Fr. ... festgesetzt, wobei für den hälftigen Gewinnanteil von A (Fr. ...) zufolge Reinvestition des Erlöses in eine gleichgenutzte Ersatzliegenschaft ein Steueraufschub gewährt wurde. Hieraus resultierte noch eine Grundstückgewinnsteuer von insgesamt Fr. ..., welche mit dem geleisteten Depot verrechnet wurde. Unter Berücksichtigung der Depotverzinsung bis zum 22. Dezember 2015 resultierte hieraus ein Guthaben zugunsten beider Steuerpflichtigen von Fr. ... In der Folge konnten sich die beiden Steuerpflichtigen nicht über die Rückzahlungsmodalitäten einigen, weshalb das Steueramt mit Schreiben vom 3. April 2018 die hälftige Rückzahlung des Überschusses ankündigte und den Betrag von je Fr. ... mit Valuta 25. April 2018 an A und X überwies. A retournierte den erhaltenen Betrag dem Steueramt wieder, da sie zunächst von einer irrtümlichen Zahlung ausgegangen war. Mit Schreiben vom 28. Mai 2018 liess A dem Steueramt gegenüber die Rückzahlung des Depotüberschusses beanstanden, da sie einer hälftigen Rückzahlung nie zugestimmt habe und ihr ein weitaus grösserer Betrag zustehe. In der Folge ersuchte sie wiederholt um Akteneinsicht und liess betreibungsrechtliche Massnahmen zur Durchsetzung ihrer Forderungen einleiten. Mit Schreiben vom 1. Februar 2021 hielt das Steueramt der Stadt D am gewählten Vorgehen fest und verwies A für allfällige Rückforderungen gegenüber X auf den Zivilweg. Hierauf hielt A weiter an ihrer Forderung fest und behauptete überdies unter Verweis auf eine Trennungvereinbarung mit X, dass dem Steueramt von Anfang an bekannt gewesen sei, dass im Innenverhältnis zwischen den Steuerpflichtigen zu ihren Gunsten eine Aufteilung von 1/4 und 3/4 vereinbart sei, weshalb auch der Überschuss nach diesem Verhältnis aufzuteilen sei. Mit Aufteilungsverfügung vom 23. April 2021 bestätigte das Steueramt der Stadt D nachträglich die bereits vorgenommene hälftige Rückzahlung des Depotüberschusses. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das Steueramt der Stadt D am 23. Juni 2021 ab. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs hiess das kantonale Steueramt am 30. Juni 2022 insoweit gut, als dass es die Verzinsung des (zurückbezahlten) hälftigen Depotüberschusses bis zur tatsächlichen Rückzahlung am 25. April 2018 anordnete und die Stadt D diesbezüglich anwies, eine neue Zinsberechnung vorzunehmen. Im Übrigen wies es den Rekurs ab, soweit es auf diesen eintrat. III. Mit Beschwerde vom 5. August 2022 liess A (nachfolgend: Beschwerdeführerin) dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, es sei die vorinstanzliche Verfügung aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung eines Anspruchs von Fr. ... unter dem Titel "Steueraufschub" an das Steuerrekursgericht zu überweisen. Eventualiter sei hierüber direkt durch das Verwaltungsgericht zu entscheiden, wobei ihr von der Stadt D unter dem Titel "Steueraufschub" Fr. ... (Begehren 1) und unter dem Titel "Depotüberschuss" Fr. ... (Begehren 2) zu zahlen und die eingeforderten Beträge gemäss den gesetzlichen Vorschriften zu verzinsen seien (Begehren 3). (Sub-)Eventualiter sei der gesamte Rückerstattungsbetrag von Fr. ... (gemeint ist damit offenbar der gesamte Depotüberschuss ohne Zinsen) gemäss dem Veranlagungsbeschluss der Stadt D vom 17. November 2015 (zusammengesetzt aus den Teilbeträgen "Steueraufschub" von Fr. ... plus resultierenden Depotüberschuss von Fr. ...) zuhanden der früheren Miteigentümerinnen A und X zuzüglich Zins beim Obergericht des Kantons Zürich zu

hinterlegen. (Sub-)Subeventualiter seien Fr. ... oder Fr. ... zu hinterlegen, falls das jeweils andere Begehren nicht gutgeheissen werden könne. Weiter wurde um Zusprechung einer Parteientschädigung ersucht. Mit Präsidialverfügung vom 9. August 2022 zog das Verwaltungsgericht die vorinstanzlichen Akten bei und bezog – wie schon vor Vorinstanz – X als Mitbeteiligte ins Verfahren mit ein. Sodann gewährte es dieser und den übrigen Verfahrensbeteiligten das rechtliche Gehör. Mit Vernehmlassungsantwort vom 24. August 2022 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt der Stadt D beantragte mit Beschwerdeantwort vom 25. August 2022 sinngemäss ebenfalls die Beschwerdeabweisung, soweit auf dieses einzutreten sei. Die mitbeteiligte X liess sich nicht vernehmen. Mit Replik vom 8. September 2022 wies der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin Vorwürfe des Steueramts D zurück, wonach er sich standeswidrig verhalte. Ansonsten wurde erneut beanstandet, dass die Stadt D erst Jahre nach der tatsächlichen Auszahlung eine anfechtbare Verfügung erlassen und damit eine vorgängige zivilrechtliche Klärung der internen Aufteilung verhindert habe. Die Beschwerdeführerin verschliesse sich aber nicht einer Lösung durch das Verwaltungsgericht, welche dennoch, auch ohne gerichtliche Hinterlegung des gesamten Betrags der Rückerstattung, von den Parteien die Vorlegung eines Zivilurteils verlange, welches der Stadt D Anweisungen zur Auszahlung erteile. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können laut den gemäss § 206 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auch im Bereich der Grundsteuern anwendbaren Bestimmungen von § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 178 Abs. 2 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Neue Tatsachenbehauptungen sind im Rahmen des ursprünglichen Streitgegenstands gemäss § 52 in Verbindung mit § 20a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 4. Mai 1959 (VRG) grundsätzlich zulässig, da das Verwaltungsgericht im Bezugsverfahren nicht als zweite gerichtliche Instanz urteilt.

E. 2.1

Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und eine Begründung enthalten und sich substantiiert mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinandersetzen (§ 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 178 Abs. 2 StG). Die konkreten Begehren der Beschwerdeführerin sind reichlich kompliziert verfasst. Gleichwohl sind die wesentlichen Anträge verständlich und genügt die Beschwerde noch dem Antrags- und Begründungserfordernis, weshalb mit nachfolgenden Einschränkungen auf die Beschwerde einzutreten ist.

E. 2.2

Prozessthema des vorliegenden Verfahrens kann nur sein, was auch Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war beziehungsweise nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen, während auf Begehren, über welche die Vorinstanz weder entschieden hat noch hätte entscheiden sollen, nicht einzutreten ist (vgl. die auch auf das Steuerrecht anwendbaren §§ 52 Abs. 1 in Verbindung mit 20a Abs. 1 VRG sowie VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 1.2.1 und VGr, 12. September 2012, VB.2012.00394, E. 1.2, je mit Hinweisen). Ursprünglicher Anfechtungsgegenstand des vorliegenden Rechtsstreits bildet die Aufteilungsverfügung des Steueramts der Stadt D vom 23. April 2021. Gegenstand des nachfolgenden Rechtsmittelverfahrens mussten damit allein die damit zusammenhängenden Bezugsfragen bilden, während der Veranlagungsbeschluss der Kommission für Grundsteuern der Stadt D vom 17. November 2015 unangefochten in

Rechtskraft erwachsen ist. Auf die Beschwerde ist damit nicht einzutreten, soweit im Hauptantrag aufgrund eines angeblich engen Sachzusammenhangs zwischen dem im Veranlagungsverfahren bereits rechtskräftig gewährten Steueraufschub und den sich vorliegend stellenden Bezugsfragen eine Zuständigkeit des Steuerrekursgerichts behauptet und eine entsprechende Überweisung (unter gleichzeitiger Sistierung des hiesigen Verfahrens) beantragt wird.

E. 2.3

Gemäss § 111 StG ist gegen pflichtwidrige Amtsführung, Rechtsverweigerung oder Rechtsverzögerung durch Verwaltungs- und Einschätzungsbehörden innert 30 Tagen nach Entdeckung des Beschwerdegrunds Aufsichtsbeschwerde bei der Finanzdirektion zu erheben und deren Entscheid an den Regierungsrat weiterzuziehen, weshalb entsprechende Rechtsverzögerungs- und Rechtsverweigerungsgründe ebenfalls nicht im vorliegenden Verfahren geltend gemacht werden können. Entsprechend ist auf die Beschwerde ebenso nicht einzutreten, soweit in den Ausführungen der Beschwerdeschrift zumindest implizit auch eine Rechtsverzögerung durch das kantonale Steueramt gerügt wird, welches erst nach mehrmaliger Abmahnung Akteneinsicht gewährt und erst Jahre nach der tatsächlichen Rückzahlung des Depotüberschusses eine anfechtbare Aufteilungsverfügung erlassen habe. Auf die entsprechenden Rügen wäre im vorliegenden Verfahren nur insoweit materiell einzugehen, als dass sich hieraus bezogen auf den Verfahrensgegenstand entscheidrelevante Gehörsverletzungen ergeben könnten.

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin macht in ihren Eventualanträgen ("Begehren 1" und "Begehren 2") sinngemäss zusammenfassend geltend, anstelle der hälftigen Aufteilung des Depotüberschusses aufgrund des steueramtlich verfügbaren Steueraufschubs und der von ihr behaupteten internen Aufteilung (Anteil Beschwerdeführerin von 3/4 des nach Abzug des Anteils der aufgeschobenen Grundstückgewinnsteuer verbleibenden Depotüberschusses) folgende Rückzahlungsansprüche zu haben: Rückerstattungs- forderung
Beschwerdeführerin Depotleistung Fr. ... davon Anteil Grundstückgewinnsteuer
Mitveräusserin Fr. ... Depotüberschuss ohne Zinsen Fr. ... zuzüglich Zinsen (bis 22.12.15)
Fr. ... Depotüberschuss mit Zinsen Fr. ... davon Anteil aufgeschobene
Grundstückgewinnsteuer Fr. ... Fr. ... verbleibender Depotüberschuss Fr. ... davon Anteil
Beschwerdeführerin (3/4) Fr. ... Fr. ... Total Fr. Fr. ... Hierbei bringt die
Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass ihr hälftiger Anteil von Fr. ... an der
Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben und sie damit von der ursprünglichen Solidarschuld
für die Grundstückgewinnsteuer befreit worden sei. Dieser Anteil am Depotüberschusses
stehe deshalb allein ihr zu, zumal bei einem späteren Verkauf des Ersatzobjekts auch allein
sie für die derzeit aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer hafte und ihre Depotleistung von
Beginn weg tiefer ausgefallen wäre, wäre ihr der Aufschubstatbestand bereits bei
Depotleistung bekannt gewesen. Sodann stünde der Beschwerdeführerin aufgrund
vertraglicher Vorbeziehung im internen Verhältnis Fr. ... bzw. 3/4 des hernach
verbleibenden Depotüberschusses (samt Zinsen) zu, was dem Steueramt der Stadt D bereits
vor der Rückerstattung bekannt gewesen sei. Die vorinstanzlich vorgenommene hälftige
Rückerstattung in Analogie zu § 180 StG erachtete die Beschwerdeführerin hingegen als
unzulässig und nicht sachgerecht. Gemäss Beschwerdeschrift hätten die Vorinstanzen die
Beschwerdeführerin sodann für ihre (internen Regress-)Ansprüche gegenüber der zweiten
Miteigentümerin nicht einfach auf den Zivilweg verweisen dürfen und damit auch ihre

"verfassungsmässig garantierte(n) Eigentumsgarantie" und den Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit verletzt, sich überdies widersprüchlich, treuwidrig sowie parteiisch verhalten und ihre Sorgfalts- bzw. Vermögensverwahrungspflichten verletzt und die "Selbstvorsorge" der Beschwerdeführerin gefährdet. Die Depotleistung sei freiwillig und im Interesse der Steuerbehörde erfolgt, welche das Depot zu treuen Händen zugunsten beider Veräusserinnen hätte verwalten müssen und ohne Beibringung eines entsprechenden Zivilurteils über die interne Aufteilung keine eigenmächtigen Rückzahlungen gegen den erklärten Willen der Depotleistenden hätte vornehmen dürfen. Dennoch habe das Steueramt der Stadt D entgegen früheren Zusicherungen und vor Mitteilung eines entsprechenden Gutschriftskontos eigenmächtig eine je hälftige Rückzahlung des Depotguthabens vorgenommen, weshalb die Beschwerdeführerin zunächst auch von einer irrtümlichen Zahlung ausgegangen sei.

E. 3.2.1

Die Rückerstattung von Steuerguthaben und Depotüberschüssen ist nicht harmonisiert und in den §§ 179 f. StG lediglich in Bezug auf die Steuerrückerstattung an Ehegatten vom kantonalen Gesetzgeber ausdrücklich geregelt worden. Demnach sieht § 179 StG für die Rückerstattung an ungetrennt lebende Ehegatten vor, dass sich das Steueramt durch Leistung an einen beliebigen Ehegatten entlasten könne. Bei getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten ist gemäss § 180 StG eine hälftige Rückzahlung an jeden Ehegatten vorgesehen, sofern diese keine abweichende Vereinbarung beibringen. Die genannten Bestimmungen können auf die vorliegende Konstellation unbestrittenermassen nicht direkt Anwendung finden, da die Beschwerdeführerin und die Mitbeteiligte nie verheiratet und überdies (soweit aus den Akten ersichtlich ist) auch nie als eingetragene Partner registriert waren und lediglich aufgrund der gemeinsamen Veräusserung ihrer hälftigen Miteigentumsanteile und nicht aus familienrechtlicher Verbindung solidarisch als Veräusserinnen für die Grundstückgewinnsteuer hafteten. Strittig ist jedoch, ob die in § 180 StG vorgesehene hälftige Rückzahlung einem allgemeinen Grundsatz entspricht und entsprechend auch in der vorliegenden Konstellation analog anwendbar ist.

E. 3.2.2

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). Den Kantonen steht jedoch offen, die Rückzahlungsmodalitäten 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). Die diesbezügliche Bundesgerichtspraxis ist verallgemeinerungsfähig und sinngemäss auch auf andere Solidarverhältnisse übertragbar.

E. 3.2.3

Hieraus erhellt, dass Steuerrückerstattungen bei fehlender gesetzlicher Regelung grundsätzlich nach Massgabe der steuerbaren Elemente (Steuerfaktoren) vorzunehmen bzw. zwischen den Steuerpflichtigen aufzuteilen sind, sofern die betroffenen Steuerpflichtigen sich nicht einvernehmlich über die Rückerstattung verständigt haben. Die bundesgerichtlich vorausgesetzte Grundordnung sieht damit nicht etwa eine hälftige Aufteilung (wie in § 180 StG für Eheleute), sondern eine Aufteilung nach den dem jeweiligen Steuerpflichtigen zuordenbaren Steuerfaktoren vor. Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass die Steuerpflichtigen im Aussenverhältnis für die gesamte Steuerschuld solidarisch haften: Die Solidarhaftung dient letztlich dazu, den staatlichen Steueranspruch sicherzustellen, ohne dass hierdurch aber spätere Rückerstattungsansprüche präjudiziert werden. Es ist auch nicht ersichtlich, weshalb sich aus einer Solidarschuld später generell ein Rückzahlungsanspruch nach Köpfen ergeben sollte. Sodann setzt eine Steuerrückerstattung gerade voraus, dass die Solidarverpflichtung der Steuerpflichtigen bereits erfüllt wurde, ansonsten gar nicht erst zu einer Rückerstattung zu schreiten ist. Gerade in solchen Fällen erscheint eine hälftige Rückzahlung in vielen Fällen unpassend (vgl. auch BGr, 18. Februar 2003, 2A.379/2002, E. 2.2 betreffend nicht mehr uneingeschränkt solidarisch haftenden Ehegatten).

E. 3.2.4

Übertragen auf den grundsteuerlichen Bereich sollte demnach die Rückerstattung bei der gemeinsamen Veräusserung von Miteigentumsanteilen grundsätzlich nach Massgabe der sachenrechtlichen Beteiligungsverhältnisse am veräusserten Objekt und den daraus folgenden Steueranteilen erfolgen, unter Berücksichtigung eines allfälligen Steueraufschubs auf einen Teil der Grundstückgewinnsteuer. So erscheint es nicht gerechtfertigt, dass bei ungleichen Miteigentumsanteilen alle Miteigentümer gleichermassen von einer Rückerstattung profitieren, obwohl nicht alle gleichermassen Anteil am besteuerten Grundstücksgewinn haben. Ebenso wenig erscheint es richtig, wenn bei hälftigem Miteigentum am veräusserten Grundstück eine hälftige Rückerstattung des Depotüberschusses erfolgt, wenn bei einem der beiden Miteigentümer ein Steueraufschubstatbestand vorliegt und dieser damit weiterhin mit einer latenten Steuerlast belastet ist. Abweichende Vereinbarungen im Innenverhältnis zwischen den Steuerpflichtigen sind für die Steuerbehörden jedoch nur verbindlich, soweit die entsprechende Aufteilung zwischen den Beteiligten unstrittig ist und gegenüber der Steuerbehörde auch kommuniziert wurde, da es nicht Sache des steuerrechtlichen Verfahrens sein kann, die zivilrechtlichen (Regress-)Ansprüche zwischen den Parteien zu klären. Diesbezüglich sind die Parteien vollumfänglich auf den Zivilweg zu verweisen. Mangels anderslautender kantonaler Regelung und vorbehaltlich einvernehmlicher und dem Steueramt zur Kenntnis gebrachten Verständigung der betroffenen Steuerpflichtigen ist die Rückerstattung in grundsteuerlichen Angelegenheiten demnach wie folgt vorzunehmen: Vorab ist ein Depotüberschuss im Umfang des gewährten Steueraufschubs an denjenigen Steuerpflichtigen zurückzuerstatten, welcher auch die damit verbundene latente Steuerschuld übernimmt. Ein danach allenfalls noch vorhandener Überschuss ist nach Massgabe der sachenrechtlichen Beteiligungsverhältnisse zum Veräusserungszeitpunkt zwischen den Veräusserern aufzuteilen.

E. 3.2.5

Ergänzend ist anzumerken, dass entgegen den steueramtlichen Ausführungen keine gefestigte kantonale Praxis ersichtlich ist, welche eine analoge Anwendung von § 180 StG

auf die vorliegende grundsteuerliche Konstellation gebieten würde. Das Steueramt der Stadt D konnte diesbezüglich einzig auf einen in anonymisierter Form in den Akten liegenden (rechtskräftigen) Entscheid des kantonalen Steueramts vom 30. August 2021 (756.7323.2715.91) verweisen, wo nach Veräusserung einer im hälftigen Miteigentum stehenden Liegenschaft zwar in Analogie zu § 180 StG eine hälftige Depotrückzahlung vorgenommen wurde, man jedoch mit einer Überschussverteilung nach Massgabe der sachenrechtlichen Beteiligungsverhältnisse im vorstehenden Sinn zum selben Ergebnis gelangt wäre. Sodann vermag der steueramtliche Entscheid vom 30. August 2021 auch inhaltlich nicht zu überzeugen: Erstens erscheint es nicht nachvollziehbar, weshalb die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer nicht (mehr) sinngemäss anwendbar sein sollte, weil der Zürcher Gesetzgeber in den §§ 179 StG hierzu in anderem Zusammenhang legiferiert hat. Wie bereits dargelegt wurde, besteht für die vorliegende Konstellation eben gerade keine direkt anwendbare Gesetzesbestimmung und kann eine analoge Anwendung von § 180 StG ausserhalb der dort geregelten ehelichen Verhältnisse nicht ohne Weiteres gerechtfertigt werden. Auch der generelle Verweis auf die Bestimmungen über die Staatssteuern in § 206 StG hilft hier nicht weiter, zumal § 180 StG auch im Bereich der Staatssteuern keineswegs als generelle Regelung gelten kann, sondern lediglich die Steuerrückerstattung bei geschiedenen bzw. getrennt lebenden Ehegatten regelt. Zweitens kann im grundsteuerlichen Bereich kaum generell vermutet werden, dass Depotleistungen von den steuerpflichtigen Veräusserern selbst bei ungleichen sachenrechtlichen Anteilen jeweils zu gleichen Teilen geleistet wurden. Vielmehr liegt hier gerade die Vermutung nahe, dass die Veräusserer Depotzahlungen grundsätzlich nach Massgabe der konkreten Eigentumsverhältnisse leisten und absehbare Steueraufschübe bei der Depotleistung und Aufteilung berücksichtigen. Die analoge Heranziehung von § 180 StG erscheint damit auch nicht sachgerecht. Weiter scheint selbst das Steueramt der Stadt D in seiner Replik vom 25. August 2022 § 180 StG nur noch in modifizierter Form für anwendbar zu halten, wenn es dort ausführt, dass "die Rückerstattungen nicht schlicht nach Köpfen verteilt werden" könne, "sondern [...] bei der sinngemässen Anwendung auf die grundbuchlich festgehaltenen Grundstückeigentumsanteile abzustellen" sei (Hervorhebung aus dem Original). Letzteres bedeutet nichts anderes, als dass im bereits dargelegten Sinn eben gerade nicht eine schematische Aufteilung nach Köpfen im Sinn von § 180 StG vorzunehmen ist, sondern ein vorhandener Überschuss (nach Berücksichtigung eines allfälligen Steueraufschubs) nach Massgabe der sachenrechtlichen Beteiligungsverhältnisse zum Veräusserungszeitpunkt zwischen den Veräusserern aufzuteilen ist.

E. 3.3.1

Vorliegend stellt sich vorab die Frage, ob die Steuerpflichtigen sich mit der Steuerbehörde einvernehmlich über die Rückerstattungsmodalitäten verständigt haben. Die Beschwerdeführerin und die Mitbeteiligte wurden mit Rückzahlungsformular vom 20. November 2015 aufgefordert, ihre Kontoverbindungen für eine je hälftige Rückerstattung des Depotüberschusses von insgesamt Fr. ... (samt Zins) mitzuteilen. In der Folge lehnte die Beschwerdeführerin die steueramtlich vorgeschlagene hälftige Rückzahlung stets ab, reagierte aber nicht mehr auf ein per normaler Post versandtes steueramtliches Schreiben vom 3. April 2018, wo erneut eine hälftige Aufteilung angekündigt, "vorschlagshalber" ein mögliches Zielkonto eingetragen und ohne Gegenbericht bis zum 13. April 2018 von stillschweigendem Einverständnis ausgegangen wurde. Nach Fristablauf, am 19. April 2018, wiederholte das Steueramt der Stadt D die entsprechende Aufforderung noch einmal per Einschreiben, löste aber noch vor Ablauf der

siebtägigen Abholungsfrist am 25. April 2018 die angekündigte Rückzahlung aus. Von einem stillschweigenden Einverständnis einer Partei kann analog dem zivilrechtlichen Vertrauensprinzip (vgl. auch Art. 6 des Obligationenrechts [OR]) nur ausgegangen werden, wenn das passive Verhalten nach den gesamten Umständen in guten Treuen als Zustimmung verstanden werden durfte. Hiervon kann in der vorliegenden Konstellation keine Rede sein: Wie sich bereits aus der E-Mail-Korrespondenz zwischen dem Steueramt der Stadt D und den Rechtsvertretungen der beiden Veräusserinnen erschliesst, stand die Beschwerdeführerin der steueramtlich vorgeschlagenen hälftigen Aufteilung des Depotüberschusses ablehnend gegenüber. Zudem soll das Steueramt der Stadt D gemäss den insoweit nicht bestrittenen Ausführungen der Beschwerdeführerin auch ausdrücklich bestätigt haben, dass ohne ihre ausdrückliche Freigabe keine Rückzahlung erfolgen könne (vgl. Schreiben des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin vom 28. Mai 2018), was durch die eingereichte E-Mail-Korrespondenz untermauert wird. Sodann gab die Beschwerdeführerin trotz mehrmaliger Aufforderung auch nie eine Kontoverbindung für die steueramtlich vorgeschlagene Überweisung bekannt und erklärte auch dem Steueramt gegenüber nie ihr Einverständnis mit einer hälftigen Teilung des Depotüberschusses. In dieser Situation konnte das Steueramt der Stadt D nicht in guten Treuen davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin mit dem Aufteilungsvorschlag vom 3. April 2018 einverstanden sein könnte und ansonsten innert der (äusserst kurzen) Antwortfrist widersprechen würde. Vielmehr hätte das Steueramt der Stadt D in dieser strittigen Situation die Aufteilung bereits vor der Rückerstattung formell verfügen müssen oder der Beschwerdeführerin nach Mitteilung der geplanten Aufteilung zumindest Frist ansetzen müssen, um diesbezüglich eine anfechtbare Verfügung zu verlangen. Hinzu kommt, dass aufgrund des normalen Postversands des Aufteilungsvorschlags vom 3. April 2018 nicht einmal feststeht, ob die Beschwerdeführerin rechtzeitig von diesem erfahren hatte. Das erst nach Ablauf der angesetzten Frist versandte Einschreiben vom 19. April 2018 wurde von der Beschwerdeführerin nachweislich nie abgeholt, wobei das Steueramt der Stadt D bereits vor Ablauf der Abholungsfrist zur Rückzahlung des Depotüberschusses schritt. Das Steueramt der Stadt D verwies mit Stellungnahme vom 8. Januar 2019 selbst auf die "Nichtabholung der Sendung" und zeigte Verständnis dafür, dass die Beschwerdeführerin erstaunt über die "spontane Zahlung" gewesen sei, von welcher sie nichts gewusst und welche nicht ihren Vorstellungen entsprochen habe. Der Umstand, dass das Steueramt der Stadt D am 23. April 2021 formell über die Aufteilung des Depotüberschusses verfügte und dabei die bereits Jahre zuvor (eigenmächtig) vorgenommene hälftige Aufteilung "mangels gegenteiliger Einigung" rechtfertigte, zeigt ebenfalls auf, dass es auch selbst nicht vorbehaltlos von einer gültigen (stillschweigenden) Zustimmung der Beschwerdeführerin ausgegangen war. Die Beschwerdeführerin hat sich damit weder mit der Mitbeteiligten noch mit der Steuerbehörde über die Rückzahlungsmodalitäten verständigt.

E. 3.3.2

Da sich die steuerbelasteten Veräusserinnen damit nicht auf eine hälftige Aufteilung einigen konnten und ein entsprechender Aufteilungswille auch nie gegenüber dem Steueramt der Stadt D kommuniziert wurde, hätte – mangels anderweitiger gesetzlicher Regelung und mangels analoger Anwendbarkeit der Regelung von § 180 StG – grundsätzlich eine Rückzahlung im bereits dargelegten Sinn erfolgen müssen: Vorab hätte der Depotüberschuss im Umfang des gewährten Steueraufschubs (Fr. ...) an die mit der daraus resultierenden latenten Steuerschuld belasteten Beschwerdeführerin zurückerstattet werden müssen. Der verbleibende Rest wäre sodann aufgrund der sachenrechtlichen

Eigentumsverhältnisse im Veräusserungszeitpunkt anteilmässig zwischen den Veräusserinnen aufzuteilen gewesen. Da sich der gemeinsam veräusserte Stockwerkeigentumsanteil im hälftigen Miteigentum der beiden Veräusserinnen befand, hat die Beschwerdeführerin damit folgenden Rückerstattungsanspruch:

Rückerstattungsanspruch Beschwerdeführerin Depotleistung Fr. ... davon Anteil Grundstückgewinnsteuer Mitveräusserin Fr. ... Depotüberschuss ohne Zinsen Fr. ... zuzüglich Zinsen (bis 22.12.15) Fr. ... Depotüberschuss mit Zinsen Fr. ... davon Anteil aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer Fr. ... Fr. ... verbleibender Depotüberschuss Fr. ... davon Anteil Beschwerdeführerin (1/2 Miteigentumsanteil) Fr. ... Fr. ... Total Fr. Fr. ... Diese Aufteilung widerspricht den Anträgen der Beschwerdeführerin lediglich insofern, als dass diese den verbleibenden Depotüberschuss nicht nach den sachenrechtlichen Anteilen hälftig, sondern nach einer angeblichen internen vertraglichen Vereinbarung zu 3/4 und 1/4 aufgeteilt haben will. Für eine derartige Aufteilung besteht jedoch keine Veranlassung, da interne vertragliche Vereinbarungen zwischen den Parteien nach dargelegter Praxis für die Steuerbehörden unbeachtlich sind, solange eine entsprechende Rückzahlungsvereinbarung nicht einvernehmlich gegenüber der Steuerbehörde kommuniziert wurde.

E. 3.3.3

Sodann ist zu beachten, dass in den inkludierten Zinsen von Fr. ... lediglich die Vergütungszinsen bis zum 22. Dezember 2015 enthalten sind und zwischen den Parteien strittig ist, bis zu welchem Zeitpunkt der Depotüberschuss zu verzinsen ist: Das Steueramt der Stadt D vertritt diesbezüglich die Auffassung, dass lediglich bis zu einem (bloss) antizipierten Rückzahlungsdatum (22. Dezember 2015) zu verzinsen sei, da sich die mitwirkungspflichtige Beschwerdeführerin danach analog Art. 91 ff. OR in Gläubiger- bzw. Annahmeverzug befunden hätte. Im Gegensatz dazu ordnete die Vorinstanz eine Verzinsung bis zur tatsächlichen Rückzahlung des hälftigen Überschusses (25. April 2018) an. Die Beschwerdeführerin fordert wiederum eine Verzinsung bis zur tatsächlichen (teilweise erneuten) Rückzahlung des gesamten ihr zustehenden Depotüberschusses. Gemäss § 175 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 54 Abs. 2 der Verordnung zum Zürcher Steuergesetz vom 1. April 1998 (StV) und dem Regierungsratsbeschluss über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern vom 11. Juli 2007 (ZStB Nr. 174.1) werden auf Steuerrückerstattungen Vergütungszinsen gewährt. Das Steueramt der Stadt D verweist zu Recht darauf, dass eine Verzinsung zumindest dort nicht mehr angebracht erscheint, wo sich die Parteien in Annahmeverzug befinden. Hiervon kann aber erst die Rede sein, wenn die entsprechenden Rückerstattungsansprüche feststehen und eine Rückzahlung angeboten wurde, mithin entweder eine entsprechende Verständigung über die Rückzahlungsmodalitäten stattgefunden hat oder rechtskräftig hierüber verfügt wurde. Dies ist vorliegend (noch) nicht der Fall, weshalb die Ansprüche der Beschwerdeführerin bis zur tatsächlichen Auszahlung (oder ungerechtfertigter Verweigerung der Annahme nach rechtskräftiger Festsetzung) weiterhin zum jeweils gültigen Vergütungszins zu verzinsen sind. Dies gilt auch für den der Beschwerdeführerin bereits einmal ausbezahlten, jedoch retournierten (Teil-)Betrag von Fr. ..., da die Beschwerdeführerin aufgrund der Zahlungsumstände zunächst tatsächlich von einer irrtümlichen Zahlung ausgehen durfte und bis heute – soweit dies aus den Akten ersichtlich ist – keine zweite Auszahlung stattgefunden hat.

E. 3.3.4

Die (sub-)eventualiter beantragte Hinterlegung der strittigen Rückerstattungsansprüche beim Obergericht des Kantons Zürich hat sich bei diesem Verfahrensausgang weitgehend erledigt, zumal eine derartige Hinterlegung bei Uneinigkeit vom Gesetzgeber ohnehin nicht vorgesehen ist, der Beschwerdeführerin für darüber hinausgehende Forderungen im Innenverhältnis weiterhin der Zivilweg offensteht und der vorliegend zu beurteilende Rückerstattungsanspruch gegenüber der Stadt D (und nicht etwa der Mitbeteiligten) besteht, was eine Sicherstellung ohnehin überflüssig macht. Der diesbezügliche Antrag ist damit abzuweisen, soweit darauf überhaupt einzutreten ist.

E. 3.3.5

Damit ist in teilweiser Gutheissung der Beschwerde festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin aus der Depotleistung im dargelegten Sinn über einen Rückerstattungsanspruch (inklusive Zinsen bis zum 22. Dezember 2015) von Fr. ... zuzüglich weiterer Vergütungszinsen bis zur tatsächlichen Rückerstattung verfügt und die Sache zur Neuberechnung der Zinsansprüche zwischen dem 23. Dezember 2015 und der tatsächlichen Rückzahlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Auf die weiteren Argumente der Beschwerdeführerin braucht bei diesem Verfahrensausgang nicht mehr weiter eingegangen zu werden. Insbesondere müssen auch die gerügten Gehörsverletzungen nicht mehr näher abgeklärt werden.

E. 4.1

Ausgangsgemäss ist die Beschwerdeführerin zumindest betragsmässig als ganz überwiegend obsiegend zu betrachten, weshalb die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens grundsätzlich vollumfänglich der unterliegenden Beschwerdegegnerin aufzuerlegen wären (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 178 Abs. 2 StG). Nachdem aber auf einen Teil der Anträge der Beschwerdeführerin nicht einzutreten war und sie mit ihren teilweise nur schwer verständlichen Anträgen sowie ihrer eher weitschweifigen Beschwerdeschrift unnötigen Zusatzaufwand verursacht hat, rechtfertigt es sich jedoch, ihr getreu dem Verursacherprinzip zumindest ein Teil der verwaltungsgerichtlichen Kosten aufzuerlegen (vgl. zum Verursacherprinzip auch Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 151 StG N. 14). Entsprechend steht ihr für das verwaltungsgerichtliche Verfahren auch nur eine reduzierte Parteientschädigung gemäss § 178 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 152 StG zu.

E. 4.2

Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens hat das kantonale Steueramt selbst neu zu entscheiden, nachdem die Sache zum Neuentscheid bzw. zur Neuberechnung der Zinsfolgen an dasselbe zurückzuweisen ist.

E. 5

Nach der Regelung in Art. 90 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (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). Rückweisungsentscheide sind aber vor Bundesgericht direkt anfechtbar, wenn diese bloss die rechnerische Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten verlangen bzw. sie einen nicht wiedergutmachenden Nachteil bewirken können (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) 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 (Art. 93 Abs. 1

lit. b BGG). Gegen diesen Entscheid kann in diesem Sinn innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG erhoben werden. Die Beschwerde ist bis Ende 2022 an das Schweizerische Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, und ab 1. Januar 2023 an das Schweizerische Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern zu adressieren.

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