

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00101 vom 1. Februar 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-02-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00101

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00101 du 1 février 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00101 del 1 febbraio 2023

Regeste

Haftung (Direkte Bundessteuer 2018) | Begriff der Zahlungsunfähigkeit bei der Beschränkung der Solidarhaftung der Ehegatten. Steueramtliche Anfechtung eines Rückweisungsentscheids; Vorliegen eines nicht wiedergutzumachenden Nachteils (E. 1). Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 2). Solidarhaftung der Ehegatten und Haftungsbeschränkung bei Zahlungsunfähigkeit: Zahlungsunfähigkeit ist regelmässig zu verneinen, wenn der solidarisch haftende Ehegatte selbst bei Aufteilung des Existenzbedarfs weiterhin einen Überschuss erwirtschaftet, welcher eine Begleichung der Solidarschuld zumindest teilweise erlaubt. Der Zweck des Wegfalls der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit liegt primär darin, den anderen (liquiden) Ehegatten zu schützen, welcher mit seinen gegebenenfalls beschränkten Mitteln für die Gesamtsteuer einzustehen hätte und den auf seinen zahlungsunfähigen Ehegatten entfallenden Anteil quasi "à fonds perdu" leisten müsste. Anders als beim Steuererlass nach Art. 167 ff. DBG oder bei Stundungsgesuchen im Sinn von Art. 166 DBG ist dabei aber nicht entscheidend, ob die Steuerausstände auch innert einer gewissen Frist vollständig beglichen werden können (E. 3). Zahlungsunfähig im Sinn von Art. 13 Abs. 1 DBG ist, wer dauerhaft keinerlei Tilgungszahlungen mehr leisten kann, nicht schon, wer die Steuerausstände alleine nicht mehr innert nützlicher Frist begleichen kann (E. 4.3). Selbst wenn auf den offenkundig überhöhten Existenzbedarf abgestellt würde, welche die Pflichten selbst geltend machen, würde der Pflichtige immer noch über ein Einkommen verfügen, welches dessen Anteil am gemeinschaftlichen Existenzminimum übersteigen würde, weshalb nicht von dessen Zahlungsunfähigkeit auszugehen ist (E. 4.4 f.). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5). Gutheissung der steueramtlichen Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

E. 3.1

Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten werden gemeinsam veranlagt (Art. 9 Abs. 1 DBG). Sie haften grundsätzlich solidarisch für die Gesamtsteuer.

Jeder Ehegatte haftet aber nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist (Art. 13 Abs. 1 DBG).

E. 3.2

Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der an sich solidarisch haftende Ehegatte auf unbestimmte Zeit über keine ausreichenden Mittel verfügt, um die fälligen Verbindlichkeiten zu erfüllen, namentlich wenn (definitive) Verlustscheine bestehen, der Konkurs eröffnet oder ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung abgeschlossen wurde (BGr, 15. Juni 2020, 2C_142/2020, E. 2.2.4; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2. A., Basel 2019, Art. 13 N. 16). Hingegen ist eine Zahlungsunfähigkeit regelmässig zu verneinen, wenn der solidarisch haftende Ehegatte weiterhin einen Überschuss erwirtschaftet, welcher eine Begleichung der Solidarschuld zumindest teilweise erlaubt. Der Zweck des Wegfalls der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit liegt primär darin, den anderen (liquiden) Ehegatten zu schützen, welcher mit seinen gegebenenfalls beschränkten Mitteln für die Gesamtsteuer einzustehen hätte und den auf seinen zahlungsunfähigen Ehegatten entfallenden Anteil quasi "à fonds perdu" leisten müsste (Silvia Hunziker/Jsabelle Mayer Knobel in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 13 DBG N. 4; BGr, 22. Januar 2021, 2C_668/2020, E. 5.1). Anders als beim Steuererlass nach Art. 167 ff. DBG oder bei Stundungsgesuchen im Sinn von Art. 166 DBG ist dabei aber nicht entscheidend, ob die Steuerausstände auch innert einer gewissen Frist vollständig beglichen werden können (vgl. zu den zeitlichen Schranken im Steuererlassverfahren VGr, 6. Juli 2022, SB.2022.00019/20, E. 3.1.2 [die Pflichtigen betreffend, nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht] und VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.1.3 f.). Die Solidarhaftung der Ehegatten ist die Konsequenz von deren Gemeinschaftsbesteuerung (Art. 9 Abs. 1 DBG) und des Prinzips der Einheit der Familie (Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 21. Dezember 2010, Ziff. 6.1). Der (Steuer-)Gesetzgeber betrachtet die Ehegemeinschaft als Erwerbs-, Verbrauchs- und Solidargemeinschaft, in welcher die Leistungsfähigkeit des Einzelnen nicht losgelöst von derjenigen der (Ehe-)Gemeinschaft betrachtet werden kann und die Ehegatten sich wechselseitig und unabhängig vom konkreten Güterstand zum Wohle der Gemeinschaft zu unterstützen haben (Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 9 DBG N. 5; vgl. auch die ehelichen Beistands- und Unterhaltungspflichten gemäss Art. 159 Abs. 2 und 163 des Zivilgesetzbuchs [ZGB]). Es ist damit systemimmanent, dass Ehegatten im Aussenverhältnis grundsätzlich nicht nur für ihre eigenen Steuerfaktoren haften und allfällige Regressansprüche im Innenverhältnis gegenüber dem anderen Ehegatten geltend zu machen haben, solange dieser noch zahlungsfähig erscheint. Zudem erleichtert die Solidarhaftung den Steuerbezug. Solange auch der wirtschaftlich schwächere Ehegatte zumindest einen Beitrag zur fälligen Steuer leisten kann, erscheint er weder zahlungsunfähig, noch ist dem anderen (liquideren) Ehegatten unzumutbar, sich im Innenverhältnis schadlos zu halten. Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit ist damit eng auszulegen und regelmässig zu verneinen, wenn der illiquidere Ehegatte selbst bei einer Aufteilung des Existenzbedarfs auf die beiden Ehegatten immer noch einen Überschuss erwirtschaftet. Massgebend sind dabei die Verhältnisse im Zeitpunkt des Steuerbezugs (BGr, 23. Januar 2018, 5D_117/2017, E. 2.1.1 und BGr, 13. Dezember 2007, 2C_306/2007, E. 3.4 und 4.2.1, je mit Hinweisen).

E. 4.1

Gemäss vorinstanzlichem Entscheid sollen vorliegend die Voraussetzungen für die Aufhebung der Solidarhaftung gegeben sein, da der Pflichtige trotz gewissem Überschuss ohne die ausser Acht zu lassenden Vermögenswerte seiner Ehefrau nicht über die finanziellen Mittel verfüge, um die Gesamtsteuerschuld 2018 inklusive Verzugszinsen innert 24–36 Monaten zu begleichen. Entsprechend könne auch nicht mehr von einer bloss vorübergehenden Illiquidität gesprochen werden. Im Gegensatz dazu verneint das beschwerdeführende kantonale Steueramt eine solche Illiquidität bzw. Zahlungsunfähigkeit des Pflichtigen, wofür es auf die verwaltungsgerichtliche Existenzberechnung in Zusammenhang mit einem Steuererlassgesuch der Pflichtigen für dieselbe Steuerperiode verweist (vgl. VGr, 6. Juli 2022, SB.2022.00019/20, E. 3.1.2 [die Pflichtigen betreffend, nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht], betätigt mit BGr, 5. Oktober 2022, 2D_29/2022 [Nichteintretensentscheid]). Im betreffenden Erlassverfahren berücksichtigte das Verwaltungsgericht anstelle der effektiven Wohnkosten lediglich die Höchstmietzinse gemäss der Konferenz der Stadtammänner von Zürich (KStZ) und kürzte die Krankenkassen und Gesundheitskosten mangels substantiierten Nachweises höherer Kosten. Sodann wurden auch die geltend gemachten Kommunikations- und Mobilitätskosten sowie die Kosten der Hausratsversicherung mit einlässlicher Begründung gekürzt. Hieraus errechnete sich im Erlassverfahren folgender Existenzbedarf der Pflichtigen: Basierend auf dieser Berechnung soll sich der Anteil des Pflichtigen am gemeinschaftlichen Existenzminimum nach Auffassung des kantonalen Steueramts sodann in Relation der Nettoeinkünfte der beiden Pflichtigen von derzeit Fr. ... bzw. Fr. ... (gesamthaft Fr. ... errechnen, woraus sich unter Verweis auf BGE 114 III 12 E. 3 f. ein Anteil des Pflichtigen von rund Fr. ... ergeben würde (Fr. ... [gemeinsames Existenzminimum] x Fr. ... [Nettoeinkommen Pflichtiger]: Fr. ... [gesamtes Nettoeinkommen]). Hieraus errechnete das kantonale Steueramt wiederum eine monatliche Überdeckung von Fr. ..., welche dem Pflichtigen zur Begleichung der Steuerausstände zur Verfügung stünden, womit eine Regulierung der Steuerschulden innert nützlicher Frist möglich sei. Die Pflichtigen gehen wiederum von einem wesentlich höheren Existenzbedarf von Fr. ... aus, womit eine Rückzahlung der gesamten Steuerausstände innerhalb der Lebenserwartung des Pflichtigen illusorisch erscheine.

E. 4.2

Unbestrittenermassen liegt keines der offenkundigen Kriterien zur Bejahung einer Zahlungsunfähigkeit wie bestehende Verlustscheine, Konkursöffnungen, Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung etc. vor. Auch sonst bestehen keine nach aussen sichtbaren Anzeichen eines dauernden Unvermögens des Pflichtigen, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen, wie z. B. Zahlungseinstellungen oder Betreibungen. Näherer Betrachtung bedürfen damit noch die konkreten Einkommensverhältnisse und der Existenzbedarf der Pflichtigen.

E. 4.3

Sowohl die Vorinstanz als auch die Parteien setzen die Zahlungsunfähigkeit als Voraussetzung einer Haftungsaufhebung gemäss Art. 13 Abs. 1 DBG zu Unrecht in Bezug zu zeitlichen Kriterien, welche einen Zahlungsaufschub verbieten oder einen Steuererlass gebieten können: Gemäss der steuerrechtlichen Rechtsprechung wird für eine Stundung und/oder Ratenzahlung im Sinn von Art. 166 DBG grundsätzlich vorausgesetzt, dass die Steuerrückstände innert 24–36 Monaten aufgeholt werden, ansonsten andere Bezugsmassnahmen oder ein Steuererlass im Sinn von Art. 167 ff. DBG zu prüfen sind

(vgl. VGr, 6. Juli 2022, SB.2022.00019/20, E. 3.1.2 [die Pflichtigen betreffend, nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht] und VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.1.3 f.). Wie bereits dargelegt wurde, kann dieses zeitliche Kriterium bei der Frage der Entlassung aus der Solidarhaftung keine Rolle spielen: Aufgrund der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten haftet der wirtschaftlich schwächere Ehegatte so lange für die gemeinsam veranlagte Steuer mit, als dass er selbst einen Überschuss zu erwirtschaften vermag und mindestens teilweise noch zur Steuerrückzahlung beizutragen vermag. Die vorinstanzlich angeführte Frist von 24–36 Monaten dient hingegen dazu, zur langfristigen Sanierung von Steuerpflichtigen beizutragen, indem ihnen Zeit für eine Rückzahlung eingeräumt wird oder ihnen als Folge eines Härtefalls Steuern dauerhaft erlassen werden. Sie verfolgt damit ein anderes Ziel, als mit der Solidarhaftung der Ehegatten und deren ausnahmsweisen Aufhebung im Sinn von Art. 13 Abs. 1 DBG verfolgt wird. Entsprechend besteht weder eine gefestigte Gerichtspraxis noch eine etablierte Lehrmeinung, welche die angemessenen Rückzahlungsfristen bei der Gewährung von Zahlungserleichterungen auch zur Beurteilung der Zahlungsfähigkeit bei der Entlassung aus der Solidarhaftung anwendet. Zahlungsunfähig im Sinn von Art. 13 Abs. 1 DBG ist, wer dauerhaft keinerlei Tilgungszahlungen mehr leisten kann, nicht schon, wer die Steuerausstände alleine nicht mehr innert nützlicher Frist begleichen kann. Zudem kann bei fortbestehender Solidarhaftung und Leistungsfähigkeit weiterhin auf beide Ehegatten zurückgegriffen werden, weshalb es ohnehin wenig Sinn ergibt, bei der Bemessung eines hypothetischen Rückzahlungszeitraums bloss die wirtschaftliche Situation bzw. eingeschränkte Zahlungsfähigkeit des wirtschaftlich schwächeren Ehegatten zu berücksichtigen (soweit dieser aufgrund der Gemeinschaftsbesteuerung und der Wirtschafts- und Solidargemeinschaft der Ehegatten überhaupt Bedeutung zuzumessen ist). Sodann besteht entgegen der Vorinstanz, einem dort zitierten Urteil der Verwaltungskommission Sankt Gallen vom 11. Dezember 2013 (I/1-2013/95, 96) und weiteren vorinstanzlich angeführten Lehrmeinungen kein Anlass, die Vorschriften über die Haftungsbeschränkung grosszügig auszulegen und unter dem Aspekt der Wertvorstellungen des neuen Eherechts kritisch zu beurteilen: Auch wenn de lege ferenda politische Bestrebungen für eine Individualbesteuerung in Gang sind, gilt gemäss dem klaren gesetzgeberischen Willen derzeit immer noch der Grundsatz der Gemeinschaftsbesteuerung und ist die solidarische Haftung beider Ehegatten für die Gesamtsteuer konsequente Folge des Systems der materiellen und formellen Zusammenveranlagung (vgl. Locher, Art. 13 DBG N. 6). Es ist nicht Sache der Gerichte, die laufenden politischen und gesetzgeberischen Prozesse im Bereich der Ehegattenbesteuerung vorwegzunehmen.

E. 4.4

Gemäss den insoweit unstrittigen vorinstanzlichen Angaben bezieht der Pflichtige seit September 2022 monatliche (Renten-)Einkünfte von Fr. ..., während seine Ehefrau ein monatliches (Renten-)Einkommen von Fr. ... aufweist. Diesen Einkünften steht nach vorinstanzlichen Berechnungen ein gemeinschaftliches Existenzminimum von Fr. ... und nach der verwaltungsgerichtlichen Berechnung im erwähnten Erlassverfahren ein Existenzminimum von Fr. ... gegenüber. Da gemäss diesen Angaben bereits die Renteneinkünfte des Pflichtigen allein zur Deckung des Existenzminimums ausreichen, kann beim Pflichtigen ohne Weiteres von einem die Zahlungsunfähigkeit ausschliessenden Überschuss ausgegangen werden. Selbst wenn man gemäss den eigenen Angaben der Pflichtigen von einem (offenkundig überhöhten) Existenzbedarf von Fr. ... ausginge, würde der Pflichtige immer noch über ein Einkommen verfügen, welches den Anteil des

Pflichtigen am gemeinschaftlichen Existenzminimum übersteigen würde. Diesfalls müsste sich der Pflichtige in Relation zu seinen Nettoeinkünften (vgl. BGE 114 III 12 E. 3) einen Anteil von Fr. ... am gesamten Existenzbedarf anrechnen lassen (Fr. ... [gemeinsames Existenzminimum] x Fr. ... [Nettoeinkommen Pflichtiger]: Fr. ... [gesamtes Nettoeinkommen]), was immer noch erheblich unter seinem eigenen Nettoeinkommen von Fr. ... liegen würde.

E. 4.5

Nach dargelegter Sach- und Rechtslage bedarf der genaue Existenzbedarf der Pflichtigen keiner weiteren Erörterung, da selbst nach deren eigener Bedarfsberechnung nicht von einer Zahlungsunfähigkeit des Pflichtigen auszugehen wäre. Aus demselben Grund muss vorliegend auch nicht abschliessend geklärt werden, ob die Berechnung des Existenzbedarfs der Pflichtigen im Erlassverfahren auf das vorliegende Verfahren wirklich vorbehaltlos übertragbar ist. Sodann ist entgegen der Ansicht der Pflichtigen irrelevant, inwiefern den Pflichtigen ihre gegenwärtige finanzielle Lage vorzuwerfen ist, zumal es hier eben gerade nicht um die Beurteilung eines Steuererlasses geht. Auch die gesundheitliche Situation der Pflichtigen ist nur insoweit von Interesse, als dass die hieraus resultierenden finanziellen Folgen – insbesondere selbst getragene Krankheitskosten – bei der Berechnung ihres Existenzminimums zu berücksichtigen sind. Mangels Relevanz kann weiter offenbleiben, inwiefern die im Beschwerdeverfahren von den Pflichtigen nachgereichten Unterlagen novenrechtlich noch berücksichtigt werden können.

E. 4.6

In Bestätigung der Haftungsverfügung vom 25. November 2021 und des Einspracheentscheids vom 16. Februar 2022 betreffend Haftung (direkte Bundessteuer 2018) ist eine Zahlungsunfähigkeit des Pflichtigen im Sinn von Art. 13 Abs. 1 DBG somit zu verneinen und ist die Beschwerde des kantonalen Steueramts im Ergebnis vollumfänglich gutzuheissen. Die steueramtlich zusätzlich beantragte Feststellung, dass die Solidarhaftung betreffend die direkte Bundessteuer 2018 bestehen bleibe, erübrigt sich aufgrund der Bestätigung der Haftungsverfügung vom 25. November 2021 und des Einspracheentscheids vom 16. Februar 2022.

E. 5.1

Ausgangsgemäss sind die Kosten des steuerrekursgerichtlichen und des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, teilweise in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht diesen keine Entschädigung zu, zumal eine solche auch nicht verlangt wurde (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Entschädigung steht trotz Obsiegens auch dem innerhalb seines üblichen Aufgabenbereichs tätigen kantonalen Steueramt nicht zu, zumal dieses eine solche ebenfalls nicht verlangt hat.

E. 5.2

Mangels bestimmbarer Streitwerts sind die Verfahrenskosten gemäss § 2 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr) nach dem Zeitaufwand des Gerichts und den Schwierigkeiten des Falls zu bestimmen, wobei innerhalb des Gebührenrahmens von § 3 Abs. 2 GebV VGr aber auch die Höhe der Steuerausstände mitberücksichtigt werden kann, welche insgesamt vom Haftentlassungsgesuch betroffen sind.

E. 6

Nachdem der vorinstanzliche Entscheid auch dem Steueramt der Stadt D zugestellt wurde, rechtfertigt es sich, den vorliegenden Entscheid ebenfalls dem Steueramt der Stadt D zuzustellen.

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