

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00014 vom 17. April 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-04-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00014

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00014 du 17 avril 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00014 del 17 aprile 2024

Regeste

Steuerbezug (Rückerstattung, Staats- und Gemeindesteuern 2022) | Steuerrückerstattung an getrennt lebende Ehegatten. Kognition, Rechtsmittelweg und Novenrecht (E. 1).
Prozessgegenstand bei der Anfechtung der Schlussrechnung und Vorbringen des Beschwerdeführers: Auf die Beschwerde ist nicht einzutreten, soweit sie sich auf Steuern oder Steuerperioden bezieht, die nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens waren oder sich auf das Einschätzungsverfahren beziehen (E. 2). Die Rückerstattung von Steuerguthaben und Depotüberschüssen ist nicht harmonisiert, jedoch ist nach Zürcher Recht sowie fussend auf dem Gedanken der ehelichen Solidargemeinschaft bei getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten eine hälftige Rückzahlung an jeden Ehegatten vorgesehen, soweit keine abweichende Vereinbarung vorgelegt wird (E. 3.1.1). Wer im Innenverhältnis die Steuerrechnung bezahlt hat, ist zumindest während fortbestehender Ehegemeinschaft nicht massgeblich, jedoch kann die hälftige Rückzahlung allenfalls dort unpassend werden, wo die wirtschaftliche Einheit der Ehegatten bereits zum Zeitpunkt der später zurückzuerstattenden Zahlung bereits aufgelöst war (E. 3.1.2 f.). Der zurückzuerstattende Betrag wurde vorliegend noch vor Auflösung der ehelichen Gemeinschaft einbezahlt, weshalb aus steuerrechtlicher Sicht von einer gemeinsamen Zahlung auszugehen und nicht von der gesetzlich vorgesehenen hälftigen Rückzahlung abzuweichen ist. Die steueramtliche Rückerstattung präjudiziert nicht die internen (zivilrechtlichen) Rückerstattungsansprüche zwischen den Ehegatten und es ist nicht Sache der Steuerbehörde, die güterrechtliche Auseinandersetzung zwischen den Ehegatten vorwegzunehmen (E. 3.2). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4). Beschwerdeabweisung, soweit darauf eingetreten wird.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00014 Urteil der 2. Kammer vom 17. April 2024 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, Beschwerdeführer, gegen Gemeinde B, Beschwerdegegnerin, und C, Mitbeteiligte, betreffend Steuerbezug (Rückerstattung, Staats- und Gemeindesteuern 2022), hat sich ergeben: I. Nachdem bereits zuvor ein Eheschutzverfahren eingeleitet worden war, trennten sich die Ehegatten A (nachfolgend: der Beschwerdeführer) und C (nachfolgend: die Mitbeteiligte bzw. Ehefrau) am 15. Oktober 2022. Aufgrund dieser Trennung kündigte das Steueramt der Gemeinde B (nachfolgend: Gemeindesteueramt) mit Abrechnung vom 7. November 2022 an, dass der Beschwerdeführer und dessen Ehefrau für die gesamte Steuerperiode getrennt besteuert würden und es deren Steuerguthaben für die Staats- und

Gemeindesteuern 2022 von insgesamt Fr. ... je hälftig zurückerstatten werde. Entsprechend dieser Ankündigung verfügte das Gemeindesteueramt am 12. April 2023, dass der erwähnte Rückerstattungsbetrag den Ehegatten je zur Hälfte anzurechnen bzw. zurückzuerstatten sei, wobei eine Rückerstattung bzw. eine Verrechnung mit offenen Rechnungen zuhanden der einzelnen Ehegatten erst nach Rechtskraft dieses Entscheids erfolgen werde. Die hiergegen vom Beschwerdeführer erhobene Einsprache wies das Gemeindesteueramt am 23. Mai 2023 ab. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies das kantonale Steueramt am 3. Januar 2024 ab. III. Mit einer fälschlicherweise als "Einsprache" bezeichneten Beschwerde beantragte der Beschwerdeführer am 5. Februar 2024 (Datum Poststempel), es seien "die vorliegenden Steuerguthaben aus der Rechnung 2022 (und sinngemäss auch für andere Steuerjahre, insbesondere auch Steuerjahr 2021)" vollumfänglich an ihn als Einzahler zurückzuüberweisen. Mit Präsidialverfügung vom 6. Februar 2024 zog das Verwaltungsgericht die vorinstanzlichen Akten bei und gewährte den übrigen Verfahrensbeteiligten das rechtliche Gehör. Die Ehefrau des Beschwerdeführers wurde hierbei als Mitbeteiligte in das Verfahren miteinbezogen. Mit Stellungnahme vom 11. Februar 2024 schloss sich die Ehefrau bzw. Mitbeteiligte der Rechtsauffassung des Gemeindesteueramts an und beantragte sinngemäss die Bestätigung des Einspracheentscheids bzw. die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt verzichtete mit Eingabe vom 14. Februar 2024 auf eine Vernehmlassung und das Gemeindesteueramt beantragte mit Beschwerdeantwort vom 26. Februar 2024 die Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des Rekursentscheids, unter ausgangsgemässen Kostenfolgen für den Beschwerdeführer bzw. die "Parteien". Der Beschwerdeführer hielt mit Replik vom 5. März 2024 an seinen Anträgen fest. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 178 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Besteht ein Steuerguthaben und ist mit gesonderter Verfügung über dessen Rückerstattung verfügt worden, sind hiergegen dieselben Rechtsmittel möglich wie gegen die Schlussrechnung (vgl. VGr, 11. Juni 2018, SB.2018.00053, E. 1) 1.3 Neue Tatsachenbehauptungen sind im Rahmen des ursprünglichen Streitgegenstands gemäss § 52 in Verbindung mit § 20a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] grundsätzlich zulässig, da das Verwaltungsgericht im Bezugsverfahren (bzw. im vorliegenden Steuerrückerstattungsverfahren) nicht als zweite gerichtliche Instanz urteilt.

E. 2.1

Im Rechtsmittelverfahren gegen die Schlussrechnung gemäss §§ 173 ff. StG können nur Mängel gerügt werden, die der Schlussrechnung selbst einschliesslich der darin enthaltenen Zinsrechnungen anhaften; hingegen kann das Verwaltungsgericht keine Einwendungen gegen die Einschätzung prüfen (vgl. §§ 138 ff. StG). Selbiges muss auch gelten, wenn über die Rückerstattung von Steuerguthaben separat verfügt wurde. Prozessthema kann sodann 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, 21. Dezember 2022, SB.2022.00050, E. 2.2; 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).

E. 2.2

Der Beschwerdeführer bringt in seiner Beschwerde vor, dass die Steuerrechnungen und Zahlungen zum Steuerjahr 2022 nicht unter Berücksichtigung der (Trennungs-)Umstände zum Ende der Steuerperiode erfolgt seien bzw. die verfügte hälftige Rückerstattung den Wechsel von gemeinsamer auf getrennte Veranlagung (recte: Einschätzung) nicht berücksichtige. Soweit damit auch eine fehlerhafte Steuereinschätzung gerügt werden sollte, da aufgrund der bereits erfolgten Trennung eine getrennte Veranlagung hätte stattfinden müssen, ist dem Beschwerdeführer entgegenzuhalten, dass das vorliegende Verfahren nicht die Steuereinschätzung, sondern lediglich die Rückerstattung der Steuerguthaben betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2022 zum Gegenstand hat. Indes ist steueramtlich ohnehin unbestritten, dass die Eheleute aufgrund ihrer Trennung gemäss § 52 Abs. 3 StG für die gesamte Steuerperiode (neu) getrennt einzuschätzen sind und bildete dieser Umstand gerade Grund für die verfügte Rückerstattung. Der Beschwerdeführer beantragt weiter die vollumfängliche Rückerstattung aller Steuerguthaben an ihn allein, insbesondere auch derjenigen des Steuerjahres 2021. Da Gegenstand der vorinstanzlichen Verfahren jedoch nur sein Rückerstattungsanspruch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2022 war, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, soweit diese sich auf andere Steuern oder Steuerperioden bezieht.

E. 2.3

Ausgehend von den weitere Steuerperioden mitumfassenden Anträgen des Beschwerdeführers lässt sich der Streitwert zumindest aus den vorliegenden Akten nicht exakt bestimmen, beträgt aber sicherlich über Fr. 20'000.-, nachdem der Beschwerdeführer allein für die Staats- und Gemeindesteuern 2022 einen ihm allein zustehenden Rückforderungsanspruch in Höhe des gesamten diesbezüglichen Steuerguthabens von Fr. ... (anstelle bloss der Hälfte) geltend macht. Das vorliegende Verfahren fällt damit nicht mehr in die einzelrichterliche Zuständigkeit gemäss § 38b Abs. 1 lit. c VRG.

E. 3.1.1

Die Rückerstattung von Steuerguthaben und Depotüberschüssen ist nicht harmonisiert, jedoch gemäss den §§ 179 f. StG 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 getrenntlebenden oder geschiedenen Ehegatten ist gemäss § 180 StG eine hälftige Rückzahlung an jeden Ehegatten vorgesehen, sofern diese keine abweichende Vereinbarung beibringen (vgl. dazu auch die Weisung der Finanzdirektion über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 11. September 2020, ZStB 172.1, Rz. 19 ff.; zur harmonisierungsrechtlichen Zulässigkeit dieser Regelung siehe BGr, 26. September 2019, 2C_351/2019, E. 5 und VGr, 21. Dezember 2022, SB.2022.00050, E. 3.2.2). Diese gesetzgeberische Lösung leitet sich aus dem Gedanken ab, dass die Ehegatten während ihrer gelebten Ehegemeinschaft eine Solidargemeinschaft bilden und gemeinsam und solidarisch die Lasten der Gemeinschaft tragen (Art. 159 und 166 Abs. 1 des Zivilgesetzbuchs [ZGB]; § 12 Abs. 1 erster Satz StG). Eine Rückerstattung nach Massgabe der steuerbaren Elemente (Steuerfaktoren) fällt bei den in § 179 f. StG geregelten Konstellationen grundsätzlich ausser Betracht (zu den gesetzgeberisch nicht geregelten Konstellationen siehe hingegen VGr, 21. Dezember 2022, SB.2022.00050, E. 3.2.2, unter Hinweis auf BGr, 26. September 2019, 2C_351/2019, E. 4).

E. 3.1.2

Grundsätzlich nicht massgebend ist hierbei, welcher Ehegatte die zum Rückforderungsanspruch führenden Steuerzahlungen effektiv geleistet hat: Die eheliche Gemeinschaft stellt im bereits dargelegten Sinn zivilrechtlich, wirtschaftlich und steuerrechtlich eine gewisse Einheit dar, welche unter anderem auch zur gemeinsamen Besteuerung der in ungetrennter Ehe zusammenlebenden Ehegatten führt (vgl. auch BGr, 6. Oktober 2021, 2C_952/2020, E. 4). Wer im ehelichen Innenverhältnis die Steuerrechnung zahlt, hängt massgeblich von der ehelichen Rollenverteilung und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der einzelnen Ehegatten ab. Gerade bei klassischen Rollenmodellen wird die Steuerrechnung regelmässig vom (in der Regel männlichen) Hauptverdiener beglichen, während die wirtschaftlich schwächere Ehepartnerin ihren Beitrag zur ehelichen Gemeinschaft durch die Übernahme von Betreuungspflichten etc. leistet. Es wäre folglich unbillig, während fortbestehender Ehegemeinschaft allein auf die Herkunft der Zahlungen abzustellen. Entsprechend ist es für allfällige Rückerstattungsansprüche zumindest während einer Einzahlung bei einer fortbestehenden Ehegemeinschaft sekundär, ob Steuerzahlungen über ein persönliches Konto eines einzelnen Ehegatten oder über ein gemeinsames Konto beider Ehegatten abgewickelt werden, solange die Ehegatten dem Steueramt nicht im Sinn von § 180 Abs. 3 StG einvernehmlich eine anderweitige Vereinbarung bekannt gegeben haben. Es ist deshalb missverständlich, wenn in der Lehre die in § 180 StG vorgesehene hälftige Rückerstattung auf die gesetzgeberische Vermutung einer hälftigen Zahlung der Steuerrechnung zurückgeführt wird (so aber Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 180 StG N. 3). Gemäss dem klaren Gesetzeswortlaut von Art. 180 Abs. 3 StG ist nicht massgebend, von wessen Konto die Zahlung geleistet wurde, sondern ob "die Ehegatten von sich aus dem zuständigen Steueramt eine anderweitige Vereinbarung bekannt gegeben haben". Die gesetzgeberische Vermutung bezieht sich damit nur insoweit auf eine hälftige Zahlung durch beide Ehegatten, als dass während einer gelebten Ehegemeinschaft ganz generell und unabhängig vom konkreten Zahlungskonto von einer gemeinsamen Bestreitung der ehelichen Lasten ausgegangen wird.

E. 3.1.3

Die hälftige Rückzahlung an die Ehegatten kann aber allenfalls dort unpassend sein, wo die später zurückzuerstattenden Beträge erst nach der Auflösung der ehelichen Gemeinschaft an das Steueramt entrichtet wurden, die wirtschaftliche Einheit also zum Zeitpunkt der später zurückzuerstattenden Zahlung bereits aufgelöst war (vgl. zur letztgenannten Konstellation BGr, 18. Februar 2003, 2A.379/2002, E. 2.2). Inwieweit diesfalls ausnahmsweise von der an sich klaren gesetzlichen Regelung abgewichen werden könnte, ist bislang noch nicht geklärt worden (vgl. aber wiederum BGr, 18. Februar 2003, 2A.379/2002, E. 2.2, wo zumindest bei fehlender gesetzlicher Regelung eine Rückzahlung an den Einzahler vorgesehen wird).

E. 3.2.1

Der Rückerstattungsbetrag von insgesamt Fr. ... setzt sich gemäss Abrechnung vom 7. November 2022 und den in den Akten liegenden Kontoauszügen aus einer am 11. März 2022 vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlung von Fr. ... und einem früher geäußerten Steuerguthaben aus der Steuerperiode 2019 in Höhe von Fr. ... zusammen, zuzüglich Zinsen von Fr. ... Das aus der Steuerperiode 2019 übertragene und verrechnete Guthaben stammt gemäss dem per Ende 2023 erstellten Kontoauszug des Steueramts für die Staats-

und Gemeindesteuern 2019 und einem vom Beschwerdeführer eingereichten Postkontoauszug ebenfalls ganz oder überwiegend aus Zahlungen des Beschwerdeführers. Damit ist in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Beschwerdeführers (vgl. insbesondere dessen Stellungnahme vom 5. März 2024) davon auszugehen, dass das zurückzuerstattende Steuerguthaben überwiegend vom Beschwerdeführer bzw. aus dessen Privatkonten geleistet wurde.

E. 3.2.2

Dieser Umstand rechtfertigt es jedoch nach dargelegter Rechtslage nicht, von der in § 180 StG vorgesehenen hälftigen Rückerstattung an die inzwischen getrennt lebenden Ehegatten abzuweichen: Der Beschwerdeführer lebte gemäss den insoweit unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Gemeindesteueramts bis zum 15. Oktober 2022 in ehelicher Gemeinschaft mit seiner Ehefrau zusammen und bildete – unabhängig von den bereits zuvor eingeleiteten Eheschutzmassnahmen – mit dieser bis zu diesem Zeitpunkt eine wirtschaftliche Einheit. Seine Steuerzahlungen können deshalb nicht ohne Weiteres einfach nur ihm allein zugeordnet werden, nur weil sie von auf ihn allein lautenden Bank- bzw. Postkonten stammen. Vielmehr wird gegebenenfalls im Rahmen einer güterrechtlichen Auseinandersetzung zu klären sein, welche wechselseitigen Ansprüche im Innenverhältnis zwischen den Ehegatten bestehen und ist aus steuerrechtlicher Sicht von einer gemeinsamen Zahlung auszugehen. Sodann wurde das nun zurückzuerstattende Guthaben durch Zahlungen geüfnet, zu deren Zahlungszeitpunkten noch eine eheliche Gemeinschaft bzw. wirtschaftliche Einheit bestand, weshalb auch nicht weiter zu klären ist, ob eine hälftige Rückerstattung im oben (E. 3.1.3) dargelegten Sinn ausnahmsweise unpassend sein und deswegen allenfalls von der an sich klaren gesetzlichen Regelung abgewichen werden könnte.

E. 3.2.3

Sinngemäss zusammengefasst bringt der Beschwerdeführer weiter vor, dass bei einer hälftigen Rückzahlung der hauptsächlich durch ihn allein bezahlten Steuern seine Ehefrau in ungerechtfertigter Weise von der Steuerlast befreit werde und er damit alleine die Steuerlast trage. Damit würden die Grundsätze einer fairen, gleichberechtigten und/oder an der Leistungsfähigkeit orientierten Besteuerung verletzt. Diese Asymmetrie würde sodann noch weiter verstärkt, da der Rückerstattungsanspruch aufgrund von (früheren) Kirchensteuern seiner Ehefrau weiter geschmälert worden sei. Aufgrund des "Konsumverhaltens" seiner Ehefrau sei bei einer Rückerstattung an dieselbe das Steuerguthaben für ihn unwiederbringlich verloren und das kantonale Steueramt würde "endgültig Richter in einer sachfremden Domäne". Die steueramtliche Rückerstattung präjudiziert jedoch nicht die internen (zivilrechtlichen) Rückerstattungsansprüche zwischen den Ehegatten und die Rückerstattung des Steuerguthabens erfolgte vorliegend gerade aufgrund der erfolgten Trennung und dem hierdurch bewirkten Wechsel von der gemeinsamen zur getrennten Besteuerung. Es ist nicht Sache der Steuerbehörde, die interne bzw. güterrechtliche Auseinandersetzung zwischen den Ehegatten vorwegzunehmen, weshalb die verfügte (hälftige) Rückerstattung auch keinen Eingriff in eine "sachfremde Domäne" darstellt, sondern im Gegenteil gerade sicherstellt, dass die güterrechtliche Auseinandersetzung der Ehegatten und deren interne Ansprüche gegeneinander nicht im Steuerverfahren vorweggenommen werden. Entsprechend ist auch nicht auf die wechselseitigen zivilrechtlichen Ansprüche einzugehen, welche beide Ehegatten gegenüber dem jeweils anderen Ehepartner zu haben glauben. Eine Verletzung steuerrechtlicher

Grundsätze, namentlich auch des verfassungsrechtlichen Grundsatzes einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV]) ist ebenso wenig ersichtlich, zumal die Ehegatten zumindest zum Zeitpunkt der Steuerzahlungen noch eine wirtschaftliche Einheit bildeten. Allfällige Probleme beim späteren Vollzug der güterrechtlichen Auseinandersetzung, namentlich auch in Bezug auf die Zahlungsfähigkeit und -willigkeit der Ehefrau, haben im vorliegenden Steuerverfahren unberücksichtigt zu bleiben.

E. 3.2.4

Da der Steuerpflichtige sodann keine abweichende Vereinbarung zur Rückerstattung beizubringen vermag, hat das Gemeindesteuernamt zu Recht und in Übereinstimmung mit der klaren gesetzlichen Regelung von § 180 StG eine hälftige Rückerstattung des Steuerguthabens betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2022 verfügt. Für eine Rückerstattung nach Massgabe der Steuerfaktoren oder der Berechtigung an den Zahlungskonten besteht hingegen aufgrund der dargelegten ratio legis und des klaren Gesetzeswortlauts kein Raum. Die Beschwerde ist damit abzuweisen, soweit auf diese überhaupt einzutreten ist.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 178 Abs. 2 StG) und steht ihm auch keine Umtriebsentschädigung zu, zumal eine solche auch nicht verlangt wurde (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 StG und § 178 Abs. 2 StG). Mangels entschädigungsfähigen Aufwands im Sinn von § 17 Abs. 2 lit. a VRG steht auch der Mitbeteiligten keine Umtriebsentschädigung zu, zumal eine solche ebenfalls nicht beantragt wurde. Selbiges gilt auch für das in seinem amtlichen Wirkungskreis tätige Gemeindesteuernamt.

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