

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_705/2016

Urteil vom 10. November 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand

Inkassoamtshilfe (DBA CH-AT),

Beschwerde gegen die Verfügung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung,
vom 22. Juli 2016.

Sachverhalt:

A.

A. _____ (nachfolgend: der Steuerpflichtige) ist ansässig in U. _____ (Österreich). Er ist unselbständig erwerbstätig und arbeitet für eine Unternehmung mit Sitz in Zürich. Aufgrund dieser Beschäftigung ist er in der Schweiz und im Kanton Zürich wirtschaftlich zugehörig und beschränkt steuerpflichtig. Im vorliegenden Verfahren hat er eine Zustelladresse in V. _____/AR bekanntgegeben.

B.

Der Steuerpflichtige schuldet in Österreich rechtskräftig veranlagte Einkommenssteuern (Quartale 03/2015, 04/2015, 01/2016) und Pfändungsgebühren von insgesamt EUR 3'473.--. Darüber, ob die Steuerforderung noch besteht, herrschen geteilte Auffassungen. Der Steuerpflichtige stellt sich auf den Standpunkt, er habe die Schuld am 25. Februar 2016 mit einer "Promissory Note" beglichen. Ein solches Papier gelte nach dem Recht der Republik Österreich als Eigenwechsel, der als Zahlungsmittel anerkannt werde. Das Finanzamt W. _____ erachtet dies als unzutreffend. Der Steuerpflichtige habe zwar eine "Promissory Note (Schuldschein)" im fraglichen Betrag eingereicht, was nach österreichischem Recht aber nicht als Zahlungsmittel anerkannt sei. "Keine seriöse Bank in Österreich" nehme einen solchen Schuldschein entgegen (Schreiben vom 11. Mai 2016 an das Kantonale Steueramt Zürich [nachfolgend: KStA/ZH]). Der Steuerpflichtige verfügt in Österreich über kein pfändbares Einkommen oder Vermögen.

C.

Am 16. März 2016 gelangte das Bundesministerium für Finanzen der Republik Österreich an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Dabei ersuchte es um Gewährung der Inkassoamtshilfe gemäss Art. 26a des Abkommens vom 30. Januar 1974 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-AT; SR 0.672.916.31; Vollstreckung und Überweisung des streitbetreffenen Betrags) ersuchte. Am 22. März 2016 leitete die

ESTV das Ersuchen an das KStA/ZH weiter, damit dieses die Lohnpfändung vornehme und die erlangten Mittel ans Finanzamt W. _____ (Österreich) überweise. Das KStA/ZH erliess am 5. April 2016 eine Sicherstellungsverfügung (Art. 169 DBG), die auf Fr. 5'000.-- lautete (umgerechnete Steuerforderung von Fr. 3'791.50 nebst mutmasslichen Verfahrenskosten von Fr. 1'208.50). Gleichentags beauftragte es das Betreibungsamt Zürich 3, Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im erforderlichen Umfang zu arrestieren (Art. 170 DBG). Die Sicherstellungsverfügung wurde mangels Wohnsitzes des Steuerpflichtigen in der Schweiz am 8. April 2016 im Amtsblatt des Kantons Zürich veröffentlicht.

D.

Der Steuerpflichtige erhob am 15. April 2016 beim KStA/ZH und beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich Beschwerde gegen die Sicherstellungsverfügung. Er beantragte, die Arrestlegung sei angesichts der Tilgung unverzüglich aufzuheben. Alsdann ersuchte das KStA/ZH am 4. Mai 2016 das Finanzamt W. _____ um näheren Aufschluss über die angebliche Tilgung und das Verwaltungsgericht um Auskunft darüber, ob eine Beschwerde eingegangen sei. Am 9. Mai 2016 bestätigte das Verwaltungsgericht, es sei kein Rechtsmittel eingelegt worden. Am 18. Mai 2016 teilte das KStA/ZH dem Betreibungsamt Zürich 3 mit, gegen die Sicherstellungsverfügung vom 5. April 2016 sei keine Beschwerde erhoben worden. Sie sei mithin in Rechtskraft erwachsen und vollstreckbar. Zur Prosequierung des Arrests reichte das KStA/ZH gleichentags beim Betreibungsamt Zürich 3 ein Betreibungsbegehren (Betreibung auf Sicherheitsleistung; Art. 38 Abs. 1 SchKG [SR 281.1]) ein.

E.

Nachdem das Verwaltungsgericht nachträglich von der Beschwerde erfahren hatte, setzte der Präsident der 2. Abteilung mit Verfügung vom 16. Juni 2016 dem Steuerpflichtigen, unter Androhung des Nichteintretens im Unterlassungsfall, eine Frist von 20 Tagen, um die erwarteten Verfahrenskosten von Fr. 800.-- sicherzustellen. Zu diesem Zweck teilte er dem Steuerpflichtigen die IBAN-Nummer und den BIC-Code mit; für den Fall der Einzahlung bei einer schweizerischen Poststelle gab er die entsprechenden Instruktionen. Am 6. Juli 2016 reichte der Steuerpflichtige beim Verwaltungsgericht eine "Promissory Note" über EUR 900.-- ein, zahlbar durch die Österreichische Nationalbank auf das Konto des Verwaltungsgerichts. Tags darauf meldete das KStA/ZH sich beim Betreibungsamt Zürich 3, wobei es auf die Beschwerde vom 15. April 2016 verwies und ausführte, mangels Eintritts der Rechtskraft sei die "Rechtskraftbescheinigung des kantonalen Steueramtes vom 1. Mai 2016 (...) unbeachtlich". Ebenso am 7. Juli 2016 liess sich das KStA/ZH in der Beschwerdesache beim Verwaltungsgericht vernehmen.

F.

Mit einzelrichterlicher Verfügung SR.2016.00012 vom 22. Juli 2016 trat das Verwaltungsgericht auf die Beschwerde nicht ein, was es mit der Nichtleistung des Kostenvorschusses innert Frist (Säumnis) begründete. Dagegen erhebt der nicht vertretene Steuerpflichtige mit Eingabe beim Bundesgericht vom 15. August 2016 Beschwerde. Er beantragt sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und das Verwaltungsgericht sei anzuweisen, auf die Beschwerde vom 15. April 2016 einzutreten.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen.

Erwägungen:

1.

Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden (Nichteintretens-) Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen unter Vorbehalt des Nachfolgenden vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG i. V. m. Art. 169 und 146 DBG [SR 642.11]).

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung verfügt das Bundesgericht über uneingeschränkte (volle) Kognition und wendet es das Bundesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 140 III 86 E. 2 S. 88).

2.2.

2.2.1. Beruht der angefochtene Entscheid auf kantonalem oder kommunalem Recht, sind die Rügegründe erheblich eingeschränkt. Der Eingriff in kantonales oder kommunales Recht bildet nur insofern einen eigenständigen Beschwerdegrund, als die Verletzung kantonaler verfassungsmässiger Rechte (Art. 95 lit. c BGG) oder kantonaler Bestimmungen zum Stimm- und Wahlrecht (Art. 95 lit. d BGG) geltend gemacht wird. Abgesehen davon kann das Bundesgericht die Handhabung kantonalen (und kommunalen) Verfassungs-, Gesetzes- oder Ordnungsrechts nicht als solche prüfen, sondern lediglich daraufhin, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wird (Art. 95 lit. a, b und e BGG; BGE 141 I 172 E. 4.3 S. 176). In diesen Fällen beschränkt sich die Überprüfung auf die Verletzung verfassungsmässiger Rechte (BGE 142 V 94 E. 1.3 S. 96), insbesondere unter dem Aspekt der Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV; BGE 141 IV 317 E. 5.4 S. 324).

2.2.2. Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem (einschliesslich kommunalem) und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht in jedem Fall nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 140 IV 57 E. 2.2 S. 60).

2.2.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, wozu auch die Beweiswürdigung zählt (BGE 141 IV 369 E. 6.3 S. 375), nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig - das heisst willkürlich - sind oder auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 142 V 2 E. 2 S. 5).

3.

3.1. Die Schweiz hat die internationale abgaberechtliche Inkassoamtshilfe, wie sie Art. 27 OECD-MA ("Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern") optional vorsieht (PASQUALE PISTONE, in: *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Kommentar, 2014, N. 1 zu Art. 27 OECD-MA; MADELEINE SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsverfahren und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, in: ASA 73 S. 97 ff., insb. 112), lediglich in einem Fall umgesetzt, und auch dies nur partiell. Dabei handelt es sich um Art. 26a DBA CH-AT (dazu MARTIN KOCHER, in: *Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Komm. Internationales Steuerrecht*, 2015, N. 76 ff. zu Art. 27 OECD-MA; ders., Grundlagen einer steuerlichen Inkassoamtshilfe zugunsten ausländischer Staaten [Art. 27 OECD-MA], in: ZBJV 151/2015 S. 187 ff., insb. 194 und 227).

3.2. Art. 26a DBA CH-AT lautet folgendermassen (Fassung gemäss Art. VII des Protokolls vom 21. März 2006, von der Bundesversammlung genehmigt am 6. Oktober 2006 und in Kraft seit dem 2. Februar 2007 [AS 2007 1253 1251; BBI 2006 5155]) :

1. Die Vertragsstaaten leisten einander Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steueransprüchen betreffend Vergütungen, die eine Person aus unselbständiger Arbeit im ersuchten Vertragsstaat erzielt hat, wenn die erhobenen Beträge nach den Gesetzen des ersuchenden Staates rechtskräftig geschuldet sind und diese Person Massnahmen getroffen hat, um die Einforderung dieser Beträge zu vereiteln.

2. Die Vollstreckungshilfe erfolgt durch Pfändung und Verwertung der Lohn Guthaben.

3. Dieser Artikel ist nicht so auszulegen, als verpflichte er einen Vertragsstaat:

a). Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;

b). Massnahmen durchzuführen, die der öffentlichen Ordnung widersprechen;

c). Amtshilfe zu leisten, wenn der andere Vertragsstaat nicht alle vertretbaren Vollstreckungs- oder Sicherungsmassnahmen, die ihm nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehen, ausgeschöpft hat;

d). Amtshilfe in Fällen zu leisten, in denen der Verwaltungsaufwand für diesen Staat in einem

eindeutigen Missverhältnis zum Nutzen für den anderen Vertragsstaat steht.

Eine hinreichende Vereitelung im Sinne von Abs. 1 soll bereits vorliegen, sofern die steuerpflichtige Person ausserhalb Österreichs "verfügbares Vermögen (...) besitzt und daher wirtschaftlich in der Lage wäre, die festgesetzten Steuern zu zahlen" (so Botschaft vom 24. Mai 2006 über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Republik Österreich, BBl 2006 5155, insb. 5161 zu Art. VII).

3.3. Gemäss Art. 27 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA, der mangels eigener Vorschriften in Art. 26a DBA CH-AT analog herangezogen werden kann, besteht ein unbedingter Anerkennungsautomatismus. Dies erfordert, dass der ausländische Steueranspruch nach dem Recht dieses Staates (*lex causae*) vollstreckbar ist und von einer Person geschuldet wird, die zu diesem Zeitpunkt nach dem Recht dieses Staates die Erhebung nicht verhindern kann. Der "andere Vertragsstaat" unterliegt einem bedingten Vollstreckungsautomatismus. Er hat den anerkannten ausländischen Anspruch nur, aber immerhin zu vollstrecken, soweit dies die *lex fori* überhaupt zulässt (Art. 27 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA). Dabei herrscht ein Verbot der *révision* auf fond (zum Ganzen KOCHER, N. 150 ff. zu Art. 27 OECD-MA).

4.

4.1. Anlass des angefochtenen Entscheids gab der Umstand, dass der Steuerpflichtige im vorinstanzlichen Verfahren den angeordneten Kostenvorschuss bzw. die Sicherstellung von Fr. 800.-- (Verfügung vom 16. Juni 2016) durch Hingabe einer "Promissory Note" mit einem Zahlungsverprechen von EUR 900.-- zu begleichen suchte. Der Einzelrichter erachtete diese Art der Leistung als ungenügend, weshalb er zufolge Säumnis auf die Beschwerde nicht eintrat. Er stützte sich dabei auf § 15 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [des Kantons Zürich] vom 24. Mai 1959 (VRG/ZH; LS 175.2), der unter dem Titel "Kostenvorschuss" steht. Im Anwendungsbereich dieser Norm herrscht, anders als nach einer Grosszahl weiterer Verfahrensgesetze, keine gesetzliche Pflicht zur Ansetzung einer Nachfrist (KASPAR PLÜSS, in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. Aufl. 2014, N. 56 zu § 15 VRG/ZH und N. 64 zu § 11 VRG/ZH).

4.2. Es ist unstrittig, dass die Vorinstanz die *lex fori* anzuwenden hatte (vorne E. 3.3), konkret das kantonale Verfahrensrecht, nachdem dieser Aspekt in Art. 140 ff. bzw. Art. 145 DBG keine Regelung erfahren hat. In Anwendung von § 15 VRG/ZH durfte die Vorinstanz nach ungenutztem Ablauf der Frist ohne Weiteres von Säumnis ausgehen. Das Nichteintreten auf die vorschusspflichtige Beschwerde begründet jedenfalls dann keinen Verfassungsverstoss, wenn für das Nichteintreten eine gesetzliche Grundlage besteht und für den Unterlassungsfall ein Nichteintreten angedroht worden ist. Insbesondere liegt weder Rechtsverweigerung noch überspitzter Formalismus vor (BGE 133 V 402 E. 3.3 und 3.4 S. 405 f.; 96 I 521 E. 4 S. 523). Die Kantone sind daher auch nicht verpflichtet, eine Art. 62 Abs. 3 Satz 2 BGG (Pflicht zur Ansetzung einer Nachfrist) entsprechende Bestimmung vorzusehen (zum Ganzen Urteile 2C_509/2010 vom 4. November 2010 E. 2 und 3, in: StR 66/2011 S. 66; 12T_4/2010 vom 2. August 2010 E. 3.2, nicht publ. in: BGE 136 II 380, aber in: RDAF 2011 I 393; 9C_715/2007 vom 17. Juni 2008 E. 6.3.2). Gleiches gilt, wenn der Kostenvorschuss aus dem Ausland überwiesen wird (Urteil 2C_1022/2012 vom 25. März 2013 E. 6.3, in: RDAF 2013 II 186, StE 2013 B 92.8 Nr. 18).

4.3.

4.3.1. Die in den Akten liegende Verfügung vom 16. Juni 2016 (Art. 105 Abs. 2 BGG; vorne E. 2.2.3), mit welcher der vorinstanzliche Einzelrichter den Steuerpflichtigen aufforderte, innert einer Frist von 20 Tagen, gerechnet ab Zustellung, einen Vorschuss von Fr. 800.-- zu leisten, enthält die Androhung des Nichteintretens. Es lassen sich ihr die IBAN-Nummer und der BIC-Code entnehmen, ferner nähere Anweisungen zur Zahlung bei einer schweizerischen Poststelle (vorne lit. E). Es ist unbestritten, dass der Steuerpflichtige den Kostenvorschuss weder auf das angegebene Konto überwies noch eine Barzahlung vornahm, sondern einen Schuldschein einreichte.

4.3.2. Der Steuerpflichtige beruft sich hierzu auf internationales Recht. Das von ihm zitierte (Genfer) Abkommen vom 7. Juni 1930 über das Einheitliche Wechselgesetz (SR 0.221.554.1) ist in der Schweiz in die Art. 990 ff. OR (SR 220) überführt worden (vgl. etwa Urteil 4C.174/1992 vom 21. Januar 1993 E. 5c/bb, nicht publ. in: BGE 119 II 69, zu Art. 1045 Abs. 1 OR bzw. Art. 48 Abs. 1 des

Abkommens). Staatsvertragliche Verpflichtungen der Schweiz als Signatarstaat, die über die Implementierung ins nationale Recht hinausreichen, sind nicht ersichtlich. Insbesondere ist die Schweiz nicht gehalten, Wechsel und wechselähnliche Instrumente zur Tilgung öffentlich-rechtlicher Schulden zuzulassen. Einzig anerkannte gesetzliche Zahlungsmittel sind die vom Bund ausgegebenen Münzen, die von der Schweizerischen Nationalbank ausgegebenen Banknoten und die auf Franken lautenden Sichtguthaben bei der Schweizerischen Nationalbank (Art. 2 des Bundesgesetzes vom 22. Dezember 1999 über die Währung und die Zahlungsmittel [WZG; SR 941.10]; vgl. Art. 99 Abs. 1 BV). "Promissory Notes", Wechsel und dergleichen fallen nicht darunter.

4.3.3. Auch im zivilrechtlichen Umfeld ist niemand gehalten, anstelle von gesetzlichen Zahlungsmitteln einen Wechsel zu akzeptieren. Geldschulden sind in gesetzlichen Zahlungsmitteln der geschuldeten Währung zu bezahlen (Art. 84 Abs. 1 OR [SR 220]; BGE 137 III 158 E. 3.1 S. 160; 134 III 151 E. 2.1 S. 153 f.). Soweit der Steuerpflichtige alsdann Art. 11c des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht (IPRG; SR 291) heranzieht, ist ihm entgegenzuhalten, dass dieses Gesetz auf Entscheidungen in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten von vornherein nicht anwendbar ist (JOLANTA KREN KOSTKIEWICZ, Grundriss des schweizerischen Internationalen Privatrechts, 2012, N. 135; KOCHER, N. 71 zu Art. 27 OECD-MA; ders., Grundlagen einer steuerlichen Inkassoamtshilfe, a. a. O., S. 225).

4.4.

4.4.1. Bei der Frist zur Leistung des Kostenvorschusses oder einer Sicherstellung handelt es sich um eine gerichtliche Frist, die als solche ohne Weiteres erstreckbar ist. Unter Berücksichtigung aller rechtserheblichen Gesichtspunkte erweist sich das vorinstanzliche Vorgehen zwar als streng, verfassungsrechtlich aber haltbar, zumal Vorbringen, die der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit genügen (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 2.2.2), nicht ersichtlich sind. Insbesondere genügt es nicht, darzutun, der Verfügung vom 16. Juni 2016 habe sich nicht entnehmen lassen, dass ausschliesslich eine Geldleistung akzeptiert werde.

4.4.2. Die Beschwerde ist unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

5.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65, Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) wird der Steuerpflichtige kostenpflichtig. Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 1'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 10. November 2016

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher