Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C_306/2007 /leb

Urteil vom 13. Dezember 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller, Karlen,
Gerichtsschreiber Küng.

Parteien
A. _____ und B.X. _____,
Beschwerdeführer, vertreten durch
Rechtsanwalt Dr. Johannes Säuberli,

gegen

Gemeinde Rüschnikon,
vertreten durch das Steueramt, 8803 Rüschnikon,

Gegenstand
Steuerbezug (Solidarhaftung),

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen die Verfügung der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 21. Mai 2007.

Sachverhalt:

A.

Am 6. September 2006 wurde die Ehe von A. _____ und B.X. _____ vor Bezirksgericht Horgen geschieden, worauf sie am 18. Oktober 2006 um Erlass einer Ehegatten-Haftungsverfügung für die noch offenen Staats- und Gemeindesteuern ab 1999 (bis 2004 rechtskräftig veranlagt im Betrag von Fr. 1'168'896.-- [Beschwerdebeilage 6, S. 7]) ersuchten. Das Steueramt Rüschnikon wies das Gesuch ab und verfügte am 9. November 2006, dass A. _____ und B.X. _____ für alle offenen Staats- und Gemeindesteuern bis und mit Steuerperiode 2005 (bzw. bis zum Eintritt der getrennten Besteuerung zu Folge Scheidung) der vollen solidarischen Haftung unterliegen. Mit Einspracheentscheid vom 9. März 2007 bestätigte es diese Verfügung. Einen von A. _____ und B.X. _____ dagegen gerichteten Rekurs wies die Finanzdirektion des Kantons Zürich, kantonales Steueramt, am 21. Mai 2007 ab.

Dem Gesuch um entsprechende Haftungsverfügungen für die noch offenen direkten Bundessteuern 1999 bis 2004 wurde - gestützt auf Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) - am 7. Juni 2005 bzw. 14. November 2006 entsprochen.

B.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen A. _____ und B.X. _____ dem Bundesgericht, den Entscheid der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 21. Mai 2007 aufzuheben und das Verfahren zum Erlass einer Haftungsverfügung für die Staats- und Gemeindesteuern 1999 - 2005 an diese zurückzuweisen.

Die Finanzdirektion des Kantons Zürich, kantonales Steueramt, beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Beim angefochtenen Entscheid über die solidarische Haftung für die noch offenen Staats- und Gemeindesteuern bis und mit Steuerperiode 2005 handelt es sich um einen Entscheid in Angelegenheiten des öffentlichen Rechts im Sinne von Art. 82 lit. a des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110).

1.2 Das kantonale Steueramt wendet ein, das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) enthalte keine

Bestimmung über die Haftung der Ehegatten für Steuerschulden; deren Regelung sei den Kantonen überlassen; es erscheine daher zumindest fraglich, ob auf die Beschwerde einzutreten sei; allenfalls unterliege der angefochtene Entscheid auf Bundesebene nur der subsidiären Verfassungsbeschwerde. Der Einwand ist unbegründet: An der Zulässigkeit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ändert nichts, wenn - wie hier - lediglich die Bundesverfassungsmässigkeit der Handhabung von kantonalem Steuerrecht im Streit liegt (vgl. BGE 133 II 249 E. 1.2).

1.3 Der vorliegend strittige, in Anwendung von kantonalem Recht (§ 12 Abs. 1 bzw. Art. 132 ff. des kantonalen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG/ZH]) ergangene Entscheid der Finanzdirektion des Kantons Zürich bzw. des kantonalen Steueramtes betrifft nicht die Steuerveranlagung bzw. -einschätzung (Erster bis Fünfter Abschnitt, §§ 1-171), sondern den Steuerbezug (Sechster Abschnitt), weshalb das kantonale Steueramt als letzte Instanz entschieden hat (§ 178 Abs. 3 StG/ZH; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 178 N 2 und 3). Es handelt sich somit um einen letztinstanzlichen Entscheid im Sinne von Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG.

1.4 Obwohl es sich bei der kantonalen Steuerverwaltung nicht um ein Gericht gemäss Art. 86 Abs. 2 BGG handelt, ist die Beschwerde ans Bundesgericht gestützt auf Art. 130 Abs. 3 BGG zulässig, wonach den Kantonen eine Frist von zwei Jahren unter anderem zur Einrichtung der nach Art. 86 Abs. 2 BGG erforderlichen gerichtlichen Instanzen verbleibt.

1.5 Die Beschwerdeführer haben am Verfahren vor der Vorinstanz teilgenommen, sind als direkte Adressaten vom angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung. Sie sind mithin nach Art. 89 Abs. 1 lit. a BGG zur Beschwerde legitimiert.

1.6 Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.1, mit Hinweisen).

1.7 Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG geltend gemacht werden. Ausserhalb des Anwendungsbereichs von Art. 95 lit. c bis lit. e BGG bleibt die Kognition des Bundesgerichts bezüglich des kantonalen Rechts unter dem Bundesgerichtsgesetz im Vergleich zum früheren Recht unverändert. Diesbezüglich bildet die Verletzung kantonalen Bestimmungen nur dann einen zulässigen Beschwerdegrund, wenn eine derartige Rechtsverletzung einen Verstoss gegen Bundesrecht im Sinne von Art. 95 lit. a BGG - so auf Verfassungsstufe beispielsweise das Willkürverbot (Art. 9 BV) - oder gegen Völkerrecht im Sinne von Art. 95 lit. b BGG zur Folge hat (BGE 133 II 249 E. 1.2.1).

1.8 In Ergänzung zu den Rügen, die sich auf Art. 95 f. BGG stützen, sind unter den engen Voraussetzungen von Art. 97 Abs. 1 BGG auch Vorbringen gegen die Sachverhaltsfeststellung zulässig. Ein solcher Einwand kann nach der letztgenannten Bestimmung nur erhoben werden, wenn die Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann. "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 133 II 249 E. 1.2.2).

1.9 Eine qualifizierte Rügepflicht gilt hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht. Das Bundesgericht prüft eine solche Rüge nur insofern, als sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Im Anwendungsbereich dieser Bestimmung ist die Praxis zum Rügeprinzip gemäss Art. 90 Abs. 1 lit. b OG weiterzuführen (BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254).

2.

2.1 Die Beschwerdeführer haben noch während der Ehe in ihrem Rekurs vom 8. Mai 2006 an das kantonale Steueramt den Erlass einer Ehegatten-Haftungsverfügung (für die Staats- und Gemeindesteuern 1999 - 2004) verlangt. Diesen haben sie damit begründet, dass der Beschwerdeführer zahlungsunfähig sei. Das kantonale Steueramt hat im Entscheid vom 14. Juli 2006 dargelegt, aus welchen Gründen die Haftungsbeschränkung der Zahlungsunfähigkeit im Sinne von § 12 Abs. 1 StG/ZH nicht erfüllt sei; demzufolge wies es das Gesuch um anteilmässige Haftung ab. Dieser Entscheid wurde von den Beschwerdeführern nicht angefochten, weshalb er in Rechtskraft erwachsen ist.

2.2 Am 6. September 2006 wurde die Ehe der Beschwerdeführer geschieden. Gestützt darauf ersuchten sie wiederum um Erlass einer Haftungsverfügung. Diese begründeten sie nunmehr mit der inzwischen erfolgten Scheidung. Das Steueramt Rüslikon lehnte das Begehren mit der Begründung ab, die Scheidung lasse die Solidarhaftung für die in diesem Zeitpunkt noch offenen Steuern nicht entfallen; der Haftungswegfall gelte lediglich für die Zukunft. Erst im Einspracheverfahren machten

die Beschwerdeführer wiederum - nebenbei - geltend, dass der Ehegatte zahlungsunfähig sei. Sowohl das Steueramt Rüşchlikon als auch das kantonale Steueramt prüften in der Folge ebenfalls die Frage der Zahlungsunfähigkeit erneut.

3.

3.1 § 12 Abs. 1 StG/ZH (Marginale: Haftung) bestimmt:

"Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haften solidarisch für die Gesamtsteuer. Jeder Ehegatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist. ..."

3.2 Das kantonale Steueramt hat diese Norm dahingehend ausgelegt, dass die Solidarhaftung der Ehegatten bei einer Scheidung für die während des Zusammenlebens entstandenen Steuerschulden bestehen bleibt.

Diese Auslegung wird von den Beschwerdeführer nicht gerügt. Sie könnte im Übrigen auch nicht als unhaltbar bezeichnet werden (vgl. BGE 122 I 139 E. 4; Brigitte Behnisch, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Bezugs- und Rechtsmittelverfahren, Diss. Bern 1992, S. 185; Thomas A. Müller, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Diss. Bern 1999, S. 222; a.M.: Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, a.a.O., N 9 zu § 12 StG/ZH).

3.3 Im erhobenen Rechtsmittel wird die Zahlungsunfähigkeit des Beschwerdeführers geltend gemacht. Der Sachverhalt sei insoweit unvollständig (Art. 29 BV) bzw. offensichtlich unrichtig festgestellt. Der angefochtene Entscheid erweise sich damit als unhaltbar.

3.4 Beim Begriff der Zahlungsunfähigkeit geht das kantonale Steueramt zu Recht davon aus, dass diese gegeben ist, wenn der Betreffende auf unbestimmte Zeit nicht über ausreichende Mittel verfügt, um seine fälligen Verbindlichkeiten zu erfüllen, was bei einem kurzfristigen finanziellen Engpass nicht der Fall ist (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Basel 2001, N 15 zu Art. 13 DBG; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 9 zu Art. 13 DBG; Bernhard Greminger, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Hrsg. Martin Zweifel/Peter Athanas, Basel 2000, N 3 zu Art. 13 DBG).

Nach der Weisung der kantonalen Finanzdirektion über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 3. Juli 2005 entfaltet die Zahlungsunfähigkeit Rückwirkung, indem diesfalls bezüglich aller noch unbezahlten Steuern jeder Ehegatte nur noch für seinen Anteil an der Gesamtsteuer haftet (angefochtener Entscheid E. I.d). Diese Auslegung entspricht der Praxis bei der direkten Bundessteuer (Bernhard Greminger, a.a.O., N 2 zu Art. 13 DBG; Peter Locher, a.a.O., N 15 zu Art. 13 DBG). Von einer Rückwirkung ist konkludent auch das kantonale Steueramt ausgegangen, indem es die Frage der Zahlungsunfähigkeit erneut geprüft hat.

4.

4.1 Die Beschwerdeführer rügen zunächst eine Rechtsverweigerung bzw. eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV). Diese erblicken sie darin, dass das Steueramt auf wesentliche der von ihnen vorgebrachten Argumente gar nicht eingegangen sei.

4.2 Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) folgt unter anderem die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Die Begründung muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die sich sein Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist hingegen, dass sich der Entscheid mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 133 III 439 E. 3.3).

4.2.1 Nicht zu beanstanden ist, dass sich das kantonale Steueramt nicht mit der künftigen Einkommenssituation des Beschwerdeführers ab Januar 2009 auseinandergesetzt hat. Dazu bestand kein Anlass, denn die Zahlungsunfähigkeit ist im Zeitpunkt des Steuerbezuges zu prüfen (Brigitte Behnisch, a.a.O., S. 179; Thomas A. Müller, a.a.O., S. 218). Zurzeit ist noch keine zuverlässige Beurteilung der Einkommenssituation des Beschwerdeführers ab dem Jahr 2009 möglich.

4.2.2 Das Steueramt hat sich mit der (am 11. Mai 2007 eingereichten) Vermögensaufstellung des Beschwerdeführers per April 2007 (Vermögen Fr. 1'822'486.--; Schulden Fr. 4'588'025.--; Passivenüberschuss somit Fr. 2'765'538.--) und derjenigen per Februar 2007 (recte Februar 2006: Vermögen Fr. 2'127'082.--; Schulden Fr. 3'849'329.--; Passivenüberschuss somit Fr. 1'722'247.--) auseinandergesetzt.

Das Steueramt ist dabei irrtümlich von einer Aufstellung vom Februar 2007 (anstelle von Februar 2006) ausgegangen und hat demzufolge angenommen, die Überschuldung habe in zwei Monaten um den entsprechenden Betrag zugenommen, während dies nach den Akten innert 14 Monaten der Fall war. Diese Feststellung, der das kantonale Steueramt grosse Bedeutung zumisst, ist offensichtlich

unrichtig und zu berichtigen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Dieser Fehler betrifft jedoch nur die Schulden und ist für den Ausgang des Verfahrens aus den nachfolgend dargelegten Gründen nicht entscheidend; er führt deshalb nicht bereits zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides.

4.2.3 Das kantonale Steueramt hat berücksichtigt, dass sich der Ausstand des Beschwerdeführers bei der AHV-Stelle Zug von Fr. 25'826.-- nach Erteilung der Rechtsöffnung auf Fr. 11'624.-- reduziert hat, was zeige, dass öffentlich-rechtliche Forderungen gegen diesen auf dem Betreuungsweg durchgesetzt werden könnten. Der Einwand des Beschwerdeführers, die Reduktion sei auf eine Zahlung durch einen ehemaligen Verwaltungsrat seiner Firma zurückzuführen, lässt diese Feststellung nicht als unhaltbar erscheinen; es ist insoweit nicht von Bedeutung, wer anstelle des Beschwerdeführers die Schulden reduziert.

4.2.4 Bezüglich der ihm von seiner Schwester und seinem Sohn gewährten Darlehen (Fr. 350'000.-- zuzüglich Zinsen Fr. 196'875.-- bzw. Fr. 500'000.-- zuzüglich Zinsen Fr. 106'660.--), den Schulden Dr. Sieberth und Trevisor (Fr. 7'369.-- bzw. Fr. 34'463.--) und den geschuldeten Staats- und Gemeindesteuern 1999 bis 2004 (Fr. 616'000.--) hat das kantonale Steueramt erkannt, diese könnten nicht berücksichtigt werden, wie dies bereits im Entscheid vom 14. Juli 2006 - welcher eine Überschuldung von rund Fr. 222'000.-- (fällige Verbindlichkeiten) anerkannte - festgehalten worden sei.

Der Einwand des Beschwerdeführers, dem angefochtenen Entscheid sei nicht zu entnehmen, weshalb diese Schulden als nicht existent zu beurteilen seien, ist unbegründet. Das Steueramt durfte ohne Gehörsverletzung auf den früheren rechtskräftigen Entscheid verweisen, wenn es die entsprechenden Schulden aus denselben Gründen weiterhin als unbeachtlich betrachtete. Mit dieser Begründung setzt sich der Beschwerdeführer aber nicht substantiiert auseinander.

4.2.5 Der Beschwerdeführer rügt, auch wenn von einer damals (d.h. im Zeitpunkt des früheren Entscheides vom 14. Juli 2006) bestehenden Überschuldung von lediglich Fr. 220'000.-- auszugehen sei, habe das Steueramt unbegründet zusätzliche Schulden nicht berücksichtigt.

Der Einwand ist berechtigt. In seiner Eingabe vom 11. Mai 2007 an das kantonale Steueramt hat der Beschwerdeführer neu eine Steuerhaftungsverfügung für die direkte Bundessteuer (Fr. 307'000.-- [2001 bis 2004] sowie weitere Steuerrechnungen für Bundessteuern 2005 und 2006 eingereicht. Mit diesen hat sich das Steueramt gar nicht auseinandergesetzt. Da diese Schulden wegen ihrer Höhe durchaus für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit des Beschwerdeführers von Bedeutung sind, liegt in deren Nichtberücksichtigung durch das Steueramt zwar eine unvollständige Sachverhaltsfeststellung, die indessen aus den nachfolgenden Gründen ebenfalls nicht zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides führt.

4.3 Das kantonale Steueramt hat in einer gesamthaften Würdigung der finanziellen Situation des Beschwerdeführers anerkannt, dass dieser zur Zeit überschuldet sei. Es hat aber dem Umstand erhebliche Bedeutung zugemessen, dass der Beschwerdeführer nach wie vor über eine mögliche pfändbare Quote von Fr. 6'340.-- pro Monat verfüge. Daraus ergebe sich, dass er sich lediglich in einem vorübergehenden finanziellen Engpass befinde. Auch wenn den Beschwerdeführern darin zuzustimmen ist, dass von dieser Summe allenfalls wohl noch ein Betrag für Steuern abzuziehen ist, steht dem Beschwerdeführer somit ein erheblicher Betrag für die Bezahlung seiner Verbindlichkeiten zur Verfügung.

Für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit ist zwar auch die Schuldensituation des Beschwerdeführers zu berücksichtigen. Nach den Akten besitzen die Beschwerdeführer indessen eine Liegenschaft in Rüschiikon, d.h. eine Seegemeinde nahe der Stadt Zürich, die gemäss Schätzung der kantonalen Gebäudeversicherung vom September 2005 einen Versicherungswert von Fr. 1'575'000.-- hat. Das Betreibungsamt Kilchberg-Rüschiikon ermittelte im Mai 2007 einen betreibungsamtlichen Schätzwert von Fr. 3'300'000.--. Der hälftige Miteigentumsanteil des Beschwerdeführers wurde auf Fr. 1'100'000.-- geschätzt. Dabei fällt auf, dass der Beschwerdeführer per Februar 2006 selber noch einen Schätzwert des Miteigentumsanteils von Fr. 1'500'000.-- angab. Mit dem kantonalen Steueramt ist davon auszugehen, dass eine entsprechende Verminderung auch des Verkehrswertes eines Objektes an dieser Lage und in diesem Preissegment nicht glaubhaft erscheint. Massgebend zu berücksichtigen wäre ohnehin nur eine detaillierte neutrale Verkehrswertschätzung; es wäre Sache der Beschwerdeführer gewesen, eine solche vorzulegen (Vernehmlassung S. 2).

Weiter berücksichtigte das kantonale Steueramt, dass gegen den Beschwerdeführer lediglich zwei Verlustscheine im Betrag von insgesamt Fr. 21'948.-- bestehen. Auf Grund der Akten seien bisher auch keine Lohnpfändungen gegen den Beschwerdeführer angeordnet worden. Es kommt hinzu, dass der Beschwerdeführer keinerlei Aufschlüsse über die Verwendung eines in der Aufstellung vom Februar 2006 noch nicht enthaltenen neuen Darlehens von Fr. 198'989.-- gegeben hat. Auch die vorliegende Beschwerde enthält keine diesbezügliche Erklärung. Zudem wohnt der Beschwerdeführer

trotz der Scheidung nach wie vor gemeinsam mit seiner früheren Ehefrau in einem Einfamilienhaus, welches monatliche Kosten von Fr. 5'712.-- verursacht.

Unter Berücksichtigung dieser Vermögensverhältnisse durfte das kantonale Steueramt in einer Gesamtwürdigung aller Umstände ohne Willkür auf eine genaue Abklärung der Schuldsituation verzichten und in erster Linie auf die verfügbare Quote abstellen. Es konnte daraus ohne Verletzung des Willkürverbotes schliessen, dass der Beschwerdeführer nicht zahlungsunfähig ist. Dass dem Beschwerdeführer eine vollständige Schuldentilgung unter den gegebenen Umständen nicht in absehbarer Zeit möglich sein wird, spielt für die Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit im hier massgebenden Zeitpunkt keine Rolle.

5.

Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.-- wird den Beschwerdeführern auferlegt, unter solidarischer Haftung.

3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Gemeinde Rüslikon und der Finanzdirektion des Kantons Zürich schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 13. Dezember 2007

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

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: