

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 354/2017

Urteil vom 14. November 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Fellmann.

Verfahrensbeteiligte

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Steueramt der Stadt Zürich,
Kantonales Steueramt Zürich,
Gruppe Bezugsdienste.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, vom 27. März 2017 (SB.2017.00027).

Sachverhalt:

A.

Mit Einschätzungsmitteilung vom 4. Juli 2016 wurde A._____ vom Steueramt der Stadt Zürich für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 veranlagt. Es resultierte ein Steuerbetrag von Fr. 722.60.

Dagegen erhob A._____ Einsprache. Sie beanstandete, dass der Steuerbetrag gemäss Wegleitung zur Steuererklärung Fr. 720.40 betragen müsse. Das Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 2. August 2016 ohne Auferlegung von Kosten ab. Zur Begründung führte es aus, dass die Tabelle zur Berechnung der einfachen Staatssteuer in der Wegleitung zur Steuererklärung und auf der kantonalen Internetseite lediglich Hilfsmittel für die provisorische Berechnung des geschuldeten Steuerbetrags seien. Rechtlich massgebend seien die Steuertarife gemäss § 35 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG, LS 631.1). Die Berechnung des Steuerbetrags sei gestützt darauf korrekt vorgenommen worden.

Gegen den Einspracheentscheid gelangte A._____ an das kantonale Steueramt, das ihren Rekurs mit Verfügung vom 1. März 2017 abwies, wobei es auf die Erhebung von Kosten verzichtete. Das kantonale Steueramt erwog, dass für die Berechnung der geschuldeten Steuer auf die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und nicht auf die in der Wegleitung genannten Beträge abzustellen sei. Weiter legte es dar, dass die im Kanton Zürich anwendbaren Tarife für die Einkommenssteuer gemäss § 35 StG als Staffeltarife ausgestaltet seien. Gestützt auf die Steuerfaktoren von A._____ zeigte es im Einzelnen auf, dass die einfache Staatssteuer korrekt errechnet worden war. Das kantonale Steueramt stimmte A._____ aber insoweit zu, als sich bei einer Berechnung der einfachen Staatssteuer gestützt auf die Wegleitung eine Abweichung von Fr. 1.– von den gesetzlichen Tarifen

gemäss § 35 StG ergab. Die Differenz erklärte es mit einer Rundung der Beträge in der Wegleitung, die mit Blick auf die Massgeblichkeit der gesetzlichen Tarife aber nicht ausschlaggebend war.

B.

Gegen die Verfügung des kantonalen Steueramts vom 1. März 2017 gelangte A._____ mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, welches das Rechtsmittel mit Urteil vom 27. März 2017 abwies und ihr Gerichtskosten von Fr. 560.– auferlegte. Es erwog, dass die Vorinstanzen den Steuerbetrag nach den massgeblichen gesetzlichen Bestimmungen korrekt berechnet hätten. Die Abweichung von der Berechnung durch A._____ rühre daher, dass die Wegleitung für ein steuerbares Einkommen von Fr. 11'400.– fälschlicherweise eine einfache Staatssteuer von Fr. 93.– angebe; gemäss Gesetz müsste die Steuer hingegen Fr. 94.– betragen. Dass A._____ im Vertrauen auf die Richtigkeit der Wegleitung Dispositionen getroffen habe, die nicht ohne Nachteil wieder rückgängig gemacht werden könnten, sei nicht ersichtlich. Eine Berufung auf den Schutz berechtigten Vertrauens falle daher von vornherein ausser Betracht.

C.

A._____ gelangt mit Eingaben vom 4. April 2017 und 10. Mai 2017 an das Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Urteils vom 27. März 2017 im Kostenpunkt und die Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege.

Das Steueramt der Stadt Zürich, das kantonale Steueramt und das Verwaltungsgericht beantragen die Abweisung der Beschwerde. A._____ reicht mit Eingabe vom 26. Juli 2017 ihre Stellungnahme zu den Vernehmlassungen ein.

Erwägungen:

1.

Form- und fristgerecht angefochten ist das kantonal letztinstanzliche, verfahrensabschliessende Urteil eines oberen Gerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, in der die ordentliche Beschwerde an das Bundesgericht zulässig ist (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2, Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und verfügt über ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 89 Abs. 1 BGG); auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

Im bundesgerichtlichen Verfahren bestreitet die Beschwerdeführerin die Massgeblichkeit von § 35 StG zur Berechnung der Staats- und Gemeindesteuer nicht. Ebensowenig macht sie geltend, dass die genannte Bestimmung falsch angewendet worden sei. In ihrer verbesserten Eingabe vom 10. Mai 2017 hält sie auch nicht mehr am ursprünglich gestellten Antrag fest, die Steuerbehörden des Kantons Zürich zu beauftragen, fehlerfreie Wegleitungen zu drucken. Streitgegenstand bildet einzig die Kostenregelung im angefochtenen Urteil.

2.1. Zur Gebührenhöhe in Verfahren vor der verwaltungsunabhängigen kantonalen Rechtsmittelinstanz (vgl. Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]) enthält das Steuerharmonisierungsgesetz keine Vorgaben (vgl. Urteile 2C 802/2013 vom 28. April 2014 E. 2.3 mit Hinweisen; 2C 513/2012 vom 11. Dezember 2012 E. 1). Bei den einschlägigen Bestimmungen über die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens handelt es sich demnach um rein kantonales Recht. Die richtige Anwendung kantonalen Rechts prüft das Bundesgericht als oberste rechtsprechende Behörde des Bundes (Art. 188 Abs. 1 BV) nicht als solche, sondern nur auf Bundes- und Völkerrechtskonformität hin (Art. 95 lit. a und lit. b BGG, vgl. Urteile 2C 649/2016 vom 15. Dezember 2016 E. 3.2; 2C 198/2016 vom 20. Juli 2016 E. 2.2). Das gilt jedenfalls insoweit, als wie im vorliegenden Fall keine Verletzung von in Art. 95 lit. c-e BGG erwähnten Normen in Frage steht. In diesem Rahmen wendet das Bundesgericht das Recht grundsätzlich von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) prüft es aber nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144; 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.). Die Verletzung von Grundrechten

sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht das Bundesgericht im Rahmen der zulässigen Beschwerdegründe (Art. 95 BGG), wenn eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (qualifizierte Rügepflicht nach Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144; 139 I 229 E. 2.2 S. 232).

2.2. Die Beschwerdeführerin macht geltend, im angefochtenen Urteil des Verwaltungsgerichts werde erstmals auf einen Druckfehler in der Wegleitung für die Steuererklärung 2015 hingewiesen. Es gehe nicht an, dass sie aufgrund eines von ihr nicht verursachten Druckfehlers für Gerichtskosten aufkommen müsse. Das angefochtene Urteil erweise sich vor diesem Hintergrund als absurd und unverhältnismässig, zumal das kantonale Steueramt im unterinstanzlichen Verfahren noch gestützt auf § 178 Abs. 2 i.V.m. § 151 Abs. 3 StG von einer Kostenauflegung abgesehen habe. Demgegenüber führt die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung an das Bundesgericht aus, es habe im verwaltungsgerichtlichen Verfahren keine Veranlassung bestanden, § 151 Abs. 3 StG erneut anzuwenden. Der Beschwerdeführerin hätten bereits zwei Instanzen vorgerechnet, dass die Schlussrechnung gesetzeskonform sei. Dennoch und trotz des sehr geringen Streitwerts von Fr. 2.20 habe sie eine gerichtliche Überprüfung verlangt, wobei das Verwaltungsgericht mit der Gerichtsgebühr beim Minimalansatz für einen materiellen Entscheid geblieben sei.

2.3. Die Kosten steuerrechtlicher Verfahren vor dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich werden nach § 151 Abs. 1 Satz 1 StG (i.V.m. § 153 Abs. 4 und § 178 Abs. 2 StG) der unterliegenden Partei auferlegt. Von einer Kostenauflegung kann abgesehen werden, wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen (§ 151 Abs. 3 StG). Bei Verfahren mit bestimmbarem Streitwert richtet sich die Gerichtsgebühr nach dem Streitwert. Sie beträgt bei einem Streitwert bis Fr. 5'000.– in der Regel Fr. 500.– (§ 3 Abs. 1 der Gebührenordnung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23. August 2010 [Gebührenverordnung, GebV VGr; LS 175.252]). Hinzu kommt eine Portopauschale von Fr. 30.– für jede am Verfahren beteiligte Partei (§ 5 Abs. 1 GebV VGr).

2.4. Mit der Auferlegung von Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 560.– hat sich das Verwaltungsgericht an den gesetzlich vorgesehenen Gebührentarif gehalten, was von der Beschwerdeführerin nicht bestritten wird. Auf die Kostenauflegung hätte die Vorinstanz jedoch ermessensweise verzichten können, falls besondere Verhältnisse gemäss § 151 Abs. 3 StG vorgelegen hätten. Das Verwaltungsgericht hat das Vorliegen besonderer Verhältnisse im Sinne der genannten Bestimmung verneint. Die Auslegung dieses unbestimmten kantonalrechtlichen Begriffs prüft das Bundesgericht unter dem Gesichtspunkt der Willkür (Art. 9 BV).

2.4.1. Willkür in der Rechtsanwendung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist (vgl. BGE 142 II 369 E. 4.3 S. 380 mit Hinweisen).

2.4.2. Die Beschwerdeführerin hatte sich bei der Berechnung der zu erwartenden Steuern auf die Tarife abgestützt, wie sie in der Wegleitung zur Steuererklärung abgedruckt sind. Nach den Feststellungen des Verwaltungsgerichts enthält die entsprechende Tabelle in der Wegleitung aber einen Fehler; die einfache Staatssteuer bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 11'400.– wird mit Fr. 93.– statt mit Fr. 94.– angegeben. Insoweit ist das vorliegende Verfahren durch einen behördlichen Fehler jedenfalls mitveranlasst, was die Annahme besonderer Verhältnisse im Sinne von § 151 Abs. 3 StG nahelegen könnte. Zu beachten ist allerdings, dass die Beschwerdeführerin bereits im Einspracheentscheid der Stadt Zürich und im Rekursentscheid des kantonalen Steueramts darauf hingewiesen wurde, dass für die Berechnung der Steuer allein der gesetzliche Tarif massgebend ist. Für beide Entscheide wurden keine Kosten erhoben. Zudem ergab sich aus beiden Entscheiden, dass die einfache Steuer für die ersten Fr. 11'400.– steuerbaren Einkommens insgesamt Fr. 94.– und nicht Fr. 93.– beträgt. Auch wenn das kantonale Steueramt die Differenz noch auf einen Rundungs- statt auf einen Druckfehler zurückführte, war für die Beschwerdeführerin spätestens gestützt auf den Rekursentscheid erkennbar, dass sie von falschen Berechnungsgrundlagen ausging. Zudem macht sie nicht geltend, gestützt auf die fehlerhafte Wegleitung zur Steuererklärung irgendwelche Dispositionen getroffen zu haben, die sie nicht ohne Nachteil wieder rückgängig machen könnte. Dass das Verwaltungsgericht beson-

dere Verhältnisse gemäss § 151 Abs. 3 StG verneinte, hält bei dieser Ausgangslage vor dem Willkürverbot (Art. 9 BV) stand.

2.5. Da sie mit dem Äquivalenzprinzip vereinbar ist, verletzt die Auferlegung einer Gerichtsgebühr von Fr. 560.– entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch nicht das Gebot der Verhältnismässigkeit.

2.5.1. Das Äquivalenzprinzip als abgabenrechtliche Konkretisierung des Verhältnismässigkeitsgebots verlangt, dass eine Gebühr nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der bezogenen Leistung stehen darf und sich in vernünftigen Grenzen bewegen muss (BGE 143 I 227 E. 4.2.2 S. 233 f.; 139 I 138 E. 3.2 S. 141, je mit weiteren Hinweisen). Der Wert der Leistung bemisst sich nach dem wirtschaftlichen Nutzen, den sie dem Pflichtigen bringt, oder nach dem Kostenaufwand der konkreten Inanspruchnahme im Verhältnis zum gesamten Aufwand des betreffenden Verwaltungszweigs, wobei schematische, auf Wahrscheinlichkeit und Durchschnittserfahrungen beruhende Massstäbe angelegt werden dürfen. Bei der Festsetzung von Verwaltungsgebühren darf innerhalb eines gewissen Rahmens auch der wirtschaftlichen Situation des Pflichtigen und dessen Interesse am abzugeltenden Akt Rechnung getragen werden. Zur Bemessung einer Gerichtsgebühr massgeblich auf den Streitwert abzustellen, ist nicht unzulässig. Die Gebühr darf im Übrigen die Inanspruchnahme bestimmter staatlicher Leistungen nicht verunmöglichen oder übermässig erschweren (Rechtsweggarantie, Art. 29a BV; vgl. zum Ganzen BGE 141 I 105 E. 3.3.2 S. 109; 140 III 65 E. 3 S. 66 ff.; Urteile 2C 717/2015 vom 13. Dezember 2015 E. 7.1; 2C 513/2012 vom 11. Dezember 2012 E. 3.1, je mit Hinweisen). In diesem Rahmen verfügt das Gericht bei der Festsetzung der Gerichtsgebühr allerdings über einen grossen Ermessensspielraum (BGE 141 I 105 E. 3.3.2 S. 109 mit Hinweisen).

2.5.2. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren umstritten war ein Steuerbetrag von Fr. 2.20. Für die Beschwerdeführerin könnte die Einhaltung des Äquivalenzprinzips angesichts dieses tiefen Streitwerts bei einer Gerichtsgebühr von Fr. 560.– auf den ersten Blick fraglich sein. Der Streitwert als Ausdruck einer nutzenorientierten Betrachtung aus der Sicht des Rechtssuchenden stellt allerdings nicht zwingend das (einzig) ausschlaggebende Element bei der Festsetzung der Gerichtsgebühr dar. Zur Bestimmung der Gebühr darf unter dem Gesichtspunkt der Verfassungsmässigkeit auch die aufwandorientierte Optik der leistungserbringenden Behörde angemessen Berücksichtigung finden (vgl. E. 2.5.1 hiervor und BGE 141 V 509 E. 7.1.2 S. 517; Urteil 2C 212/2015 vom 8. Oktober 2015 E. 4.3). Im vorliegenden Fall verlangte die Beschwerdeführerin eine Beurteilung des Rechtssreits durch das kantonal letztinstanzliche Gericht. Dessen Urteil fiel zwar kurz aus und hatte keine komplexen Rechtsfragen zum Gegenstand. Unter einer aufwandorientierten Betrachtung hält sich die erhobene Gerichtsgebühr von Fr. 560.– gleichwohl noch in vernünftigen Grenzen, da die Behandlung jeden Rechtsmittels einen gewissen (Grund-) Aufwand verursacht. Die Gebühr ist aufgrund ihrer Höhe auch nicht geeignet, die Inanspruchnahme der Justiz übermässig zu erschweren, zumal mittellose Personen Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege haben, wenn ihr Rechtsbegehren nicht aussichtslos erscheint (Art. 29 Abs. 3 BV). Das Äquivalenzprinzip ist folglich gewahrt.

3.

Nach dem Dargelegten erweist sich die Beschwerde als unbegründet; sie ist vollumfänglich abzuweisen. Auf die Erhebung von Gerichtskosten wird umstände halber verzichtet (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Ein-

zelrichter, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 14. November 2017

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Fellmann