Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.379/2002 /sch

Urteil vom 18. Februar 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
B.X._____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt Georges Frick, Talstrasse 82, Postfach 3376, 8021 Zürich,

gegen

A.X._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Heinz Tännler, Vorstadt 32, Postfach 4755, 6304 Zug,
Steuerverwaltung des Kantons Zug,
Postplatz, Postfach 160, 6301 Zug,
Verwaltungsgericht des Kantons Zug, Verwaltungsrechtliche Kammer, Postfach 760, 6301 Zug.

Gegenstand
Rückerstattung Steuerguthaben
(Direkte Bundessteuer 1995),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Verwaltungsrechtliche Kammer, vom 4. Juni 2002.

Sachverhalt:
A.
Das Ehepaar A.X._____ und B.X._____ war seit dem 1. April 1992 im Kanton Zug bzw. in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Aufgrund provisorischer Rechnungen hatte A.X._____ der Steuerverwaltung des Kantons Zug am 11. Juli 1995 Fr. 44'237.25 für die Kantons- und Gemeindesteuern 1995, am 26. März 1996 Fr. 24'668.– für die direkte Bundessteuer 1995 und am 31. Juli 1996 Fr. 44'249.25 für die Kantons- und Gemeindesteuern 1996 einbezahlt. Mit Veranlagungsverfügung vom 17. April 1998 wurden die Eheleute X._____, die seit dem 8. Februar 1996 getrennt leben, für die Veranlagungsperiode 1995/96 bis zum Trennungszeitpunkt definitiv eingeschätzt; seither werden sie getrennt besteuert. Weil die definitive Veranlagung auf null Franken lautet, sind die aufgrund der provisorischen Rechnungen geleisteten Zahlungen von Fr. 45'506.50, Fr. 27'217.05 bzw. Fr. 47'431.35 (Valuta 20. April 1998 inkl. Zinsen) zurückzuerstatten.

Zunächst ersuchte A.X._____ um Rückerstattung dieser Guthaben an ihn allein. In der Folge verlangte B.X._____, ihr die Hälfte des Steuerguthabens bzw. den auf sie entfallenden Teil auszubezahlen. Am 26. November 1999 wies die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Steuerverwaltung) das Begehren von A.X._____ ab, weil die Zahlungen zur Begleichung der gemeinsamen Steuerschuld des Ehepaares X._____ erfolgt seien und deshalb das Ehepaar bzw. die beiden Steuerpflichtigen die Herausgabe nur gemeinsam verlangen könnten. Mit derselben Begründung wies die Steuerkommission des Kantons Zug eine Einsprache von A.X._____ am 21. August 2000 ab. Am 4. Juni 2002 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons

Zug (nachfolgend: Verwaltungsgericht) einen Rekurs von A.X._____ gut und wies die Steuerverwaltung an, die Steuerguthaben der Kantons- und Gemeindesteuern 1995 und 1996 sowie der direkten Bundessteuer 1995 an den Rekurrenten zurückzuerstatten. Der vor Verwaltungsgericht beigeladenen B.X._____ auferlegte es eine reduzierte Spruchgebühr von Fr. 800.–.
B.
Gegen diesen Entscheid erhob B.X._____ am 18. bzw. 19. Juli 2002 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben, ihr die Hälfte des Steuerguthabens von Fr. 120'144.90 auszurichten und die ihr auferlegte Spruchgebühr von Fr. 800.– aufzuheben. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, die Zahlung der Steuern für die Veranlagungsperiode 1995/96 sei zur Begleichung der gemeinsamen Steuerschuld des Ehepaares erfolgt und das sich daraus ergebende Steuerguthaben komme demzufolge in analoger Weise beiden Ehegatten zu. Am 27. August 2002 stellte sie zudem ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege.

A.X._____ und das Verwaltungsgericht beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die Steuerverwaltung verzichtet auf eine Vernehmlassung unter Hinweis darauf, dass die direkte Bundessteuer allein nur Fr. 29'158.15 (Valuta 28. Juni 2002) ausmacht. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde.
Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug ist, soweit er die direkte Bundessteuer betrifft, ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]).

Hinsichtlich der kantonalen Steuern kann die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde hingegen nicht als Beschwerde im Sinn von Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) entgegengenommen werden, weil diese für Steuerperioden vor dem 1. Januar 2001 noch nicht zur Anwendung kommt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.404/2002 vom 28. November 2002, E. 1.1, mit Hinweisen; BGE 128 II 56 E. 1b S. 59). Die Eingabe kann insoweit auch nicht in eine staatsrechtliche Beschwerde umgedeutet werden. Dafür müsste die Beschwerdeschrift die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze inwiefern durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sind (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG). Diese Anforderungen erfüllt die vorliegende Beschwerdeschrift nicht. Hinsichtlich der Rückerstattung der Kantons- und Gemeindesteuern ist mithin auf die Beschwerde nicht einzutreten.
1.2 Die Beschwerdeführerin ist im vorinstanzlichen Verfahren beigeladen worden, damit die Rechtskraft des Urteils auf sie ausgedehnt wird (vgl. BGE 125 V 80 E. 8b S. 94 f., mit Hinweisen). Als Beigeladene ist sie durch das angefochtene Urteil offensichtlich beschwert und deshalb zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert (Art. 103 lit. a OG). Insoweit ist auf ihre form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.
1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Beschwerdeführerin die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) rügen. Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
2.
2.1 Gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG wird das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet. In diesem Fall üben sie die nach Gesetz dem Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (Art. 113 Abs.

1 DBG). Solange die Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften sie solidarisch für die Gesamtsteuer (Art. 13 Abs. 1 Satz 1 DBG). Bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.433/2000 vom 12. Juli 2001, E. 2, in: Pra 2001 Nr. 173 S. 1048) entfällt die Solidarhaftung auch für alle noch offenen Steuerschulden (Art. 13 Abs. 2 DBG). Die direkte Bundessteuer wird grundsätzlich gemäss Veranlagung erhoben. Liegt die Veranlagung im Zeitpunkt der Fälligkeit noch nicht vor, so wird die Steuer provisorisch bezogen. Provisorisch bezogene Steuern werden auf die gemäss definitiver Veranlagung geschuldeten Steuern angerechnet. Zu wenig bezahlte Beträge werden nachgefordert, zu viel bezahlte Beträge zurückerstattet (Art. 162 DBG). Eine provisorische Rechnung kann weder angefochten noch vollstreckt werden (Ferdinand Fessler, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar
zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Basel/Genf/München 2000, N 10 zu Art. 162 DBG) und deshalb auch nicht "in Rechtskraft erwachsen".

Die Natur dieser "Gemeinschaftsbesteuerung" von Ehegatten ist in der Lehre umstritten (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Basel/ Therwil 2001, N 8 zu Art. 9 DBG, mit Hinweisen; Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Basel/Genf/München 2000, N 4 zu Art. 113 DBG, mit Hinweisen), zumal zwischen Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren zu unterscheiden ist (Brigitte Behnisch, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, Diss. Bern 1992, S. 105 ff.). Da im vorliegenden Fall nur die Stellung der Ehegatten im Bezugsverfahren bzw. bei der Steuerrückerstattung interessiert, braucht das Bundesgericht zu diesem Meinungsstreit nicht Stellung zu nehmen und sind Rügen, welche das - bereits rechtskräftig abgeschlossene - Veranlagungsverfahren betreffen, etwa diejenige der fehlenden Vertretungsbefugnis, nicht zu hören.
2.2 Solange die Solidarhaft der Ehegatten gilt, ist jeder der beiden Ehegatten zur ganzen Leistung verpflichtet, wobei diese Leistung nur einmal erbracht werden muss. Die Steuerbehörde kann wählen, welchen Solidarschuldner sie ins Recht fassen will. Sie kann einen oder mehrere Schuldner gleichzeitig oder sukzessive auswählen und belangen (Thomas Müller, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Diss. Bern 1999, S. 9). Im vorliegenden Fall hat sich die Steuerbehörde einzig an den Beschwerdegegner gehalten, der die provisorische Rechnung von Fr. 24'668.– für die direkte Bundessteuer 1995 am 26. März 1996 vollständig bezahlt hat, was die Vorinstanz in einer für das Bundesgericht verbindlichen Weise (vgl. E. 1.3) festgestellt hat. Zwar handelt es sich um eine Steuer für den Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 8. Februar 1996, in welchem die Ehegatten noch gemeinsam veranlagt wurden, weshalb die Zahlung an sich für die "Gemeinschaft" erfolgte. Weil sich aber die Ehegatten am 8. Februar 1996 tatsächlich getrennt hatten, erfolgte die Zahlung faktisch zu einem Zeitpunkt, in dem - rückwirkend - keine Solidarhaft mehr bestand (vgl. Art. 13 Abs. 2 DBG). Gleichwohl leistete der Beschwerdegegner seine Zahlung an sich für die
"Gemeinschaft".

Nachdem die definitive Veranlagung vom 17. April 1998 für die direkte Bundessteuer 1995/96 (gültig ab 1. Januar 1995 bis 8. Februar 1996) auf null Franken lautet, ist der gesamte provisorisch bezogene Steuerbetrag mit Zins zurückzuerstatten. An wen diese Rückerstattung zu erfolgen hat, sagt das Gesetz nicht. Auch die in der Literatur geäusserten Meinungen beziehen sich nicht direkt auf den vorliegenden Fall. So befasst sich Brigitte Behnisch (a.a.O., S. 209), die sich grundsätzlich für eine Rückzahlung an denjenigen Ehegatten, der die Zahlung geleistet hat, ausspricht, mit der Rückerstattung gemäss Art. 126 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt), wo es um rechtskräftig festgesetzte Steuern geht. Aber auch Ferdinand Fessler (a.a.O., N 22 zu Art. 162 DBG), der den Rückerstattungsanspruch des einzelnen Ehegatten analog den Kriterien bestimmen will, welche für die Festsetzung einer Haftungsverfügung Geltung haben, scheint stillschweigend davon auszugehen, dass die Bezahlung der provisorischen Steuerschuld noch unter dem Regime der Steuersolidarität erfolgt war. Vorliegend geht es jedoch um eine Steuerschuld (noch) gemeinsam veranlagter Eheleute, für welche sie bereits nicht
mehr solidarisch hafteten. In einem solchen Fall erscheint die von Behnisch (a.a.O., S. 209) für die uneingeschränkte Solidarhaftung (hilfsweise) vorgeschlagene Lösung, jedem Ehegatten die Hälfte des zu viel bezahlten Betrages auszubezahlen, als nicht sachgerecht. Weil wegen der definitiven Taxation von null Franken der gesamte provisorisch bezogene Steuerbetrag zurückzuerstatten ist, kommt eine anteilsmässige Aufteilung entsprechend den steuerbaren Faktoren der Ehegatten ebenso wenig in Frage. Damit bleibt einzig die Rücker-

stattung an die Person, die eingezahlt hat (vgl. Behnisch, a.a.O., S. 209). Demnach ist der gesamte provisorisch bezogene Betrag dem Beschwerdegegner, der seinerzeit - wie die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich festhielt - die Zahlung geleistet hat, rückzuerstatten. Es wäre vorliegend inkonsequent, die Beschwerdeführerin an dieser Steuerrückerstattung partizipieren zu lassen, nachdem sie erwiesenermassen selbst nichts zur Bezahlung der provisorischen Rechnung beigesteuert hat. Allfällige zivilrechtliche Ansprüche werden im Übrigen durch diese Totalrückerstattung an den Beschwerdegegner nicht präjudiziert.

3.

Die Beschwerdeführerin rügt, dass ihr als Beigeladener von der Vorinstanz eine Spruchgebühr von Fr. 800.– auferlegt wurde. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden nach Art. 144 Abs. 1 DBG der unterliegenden Partei auferlegt; wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen, kann von einer Kostenauflage abgesehen werden (Art. 144 Abs. 3 DBG). Als Beigeladene (vgl. BGE 125 V 80 E. 8b S. 94 f.) war die Beschwerdeführerin zwar nicht Hauptpartei, aber immerhin Nebenpartei. Als solcher können ihr durchaus Kosten auferlegt werden (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 184). Dabei sprach das Verwaltungsgericht nur eine reduzierte Spruchgebühr aus, was der besonderen Stellung der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren hinreichend Rechnung trägt.

4.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Bei diesem Verfahrensausgang wird die Beschwerdeführerin an sich kostenpflichtig. Sie hat allerdings ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt. Nach Art. 152 OG gewährt das Bundesgericht einer bedürftigen Partei, deren Rechtsbegehren nicht aussichtslos erscheint, die Befreiung von der Zahlung der Gerichtskosten sowie nötigenfalls die unentgeltliche Verbeiständung. Grundsätzlich oblag es dabei der Gesuchstellerin, ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse umfassend darzulegen und soweit wie möglich zu belegen. Sie substantiierte jedoch weder ihre aktuellen Ausgaben noch ihre aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse in rechtsgenügender Weise, weshalb das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege unter Einschluss der Verbeiständung abzuweisen ist. Auf Grund der Akten bestehen Hinweise auf eine gewisse Mittelknappheit, weshalb ihrer finanziellen Situation bei der Festsetzung der Gerichtsgebühr Rechnung zu tragen ist (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Da sich der Beschwerdegegner im Wesentlichen darauf beschränkte, auf das verwaltungsgerichtliche Urteil zu verweisen, ist
ihm trotz Antrag keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 159 Abs. 1 und 2 OG).
Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird abgewiesen.

3.

Die Gerichtsgebühr von Fr.1'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

4.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

5.

Dieses Urteil wird den Parteien, der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht, Verwaltungsrechtliche Abteilung, des Kantons Zug sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 18. Februar 2003

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: