

Entscheide

Steuererlass

Voraussetzungen: Notlage des Steuerpflichtigen, Härte der Steuerzahlung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 27. September 2012 (VD.2012.9)

Die Gewährung eines Steuererlasses setzt das Bestehen einer Notlage und das Vorliegen einer grossen Härte für die steuerpflichtige Person voraus. Eine Notlage liegt vor, wenn der geschuldete Steuerbetrag in einem Missverhältnis zu ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit steht. Das ist namentlich dann der Fall, wenn die steuerpflichtige Person die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht begleichen kann. Unter dem Aspekt der grossen Härte sind weitere Umstände wie die finanzielle Entwicklung seit der Veranlagung, die Zukunftsaussichten sowie die allfällige Freiwilligkeit der Einkommens- und Vermögensminderungen zu berücksichtigen.

Sachverhalt:

M. X. ersuchte am 16. Oktober 2009 um Erlass der kantonalen Steuern pro 2008 in Höhe von CHF 5'413.75 sowie der direkten Bundessteuer pro 2008 in Höhe von CHF 282.85. Dem entsprach die Steuerverwaltung gleichentags teilweise und erliess dem Gesuchsteller die kantonale Steuerforderung im Umfang von CHF 2'500.– und die Bundessteuerforderung im Umfang von CHF 130.–, womit sich die verbleibende kantonale Steuerforderung auf den Betrag von CHF 2'913.75 und die Bundessteuerforderung auf den Betrag von CHF 152.85 reduzierten. Die gegen diesen Entscheid am 23. Oktober 2009 erhobene Einsprache des M. X. wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2009 ab. Den dagegen erhobenen Rekurs des M. X. wies die Steuerrekurskommission mit Entscheiden 2009-244 betreffend kantonale Steuern und 2009-245 betreffend direkte Bundessteuern, beide vom 27. Januar 2011, ab. Soweit M. X. auch die Veranlagungsverfügung und die ihr zugrunde liegenden Steuerfaktoren gerügt hatte, trat die Steuerrekurskommission in den Erwägungen nicht darauf ein, da sich die Einsprache vom 23. Oktober 2009 allein gegen den Erlassentscheid vom 16. Oktober 2009 gerichtet hatte und die Veranlagungsverfügung folglich rechtskräftig geworden war. Die Entscheide der Steuerrekurskommission wurden am 11. Januar 2012 versandt.

Gegen diese Entscheide richtet sich der mit Eingabe vom 16. Januar 2012 erhobene Rekurs des M. X. an das Verwaltungsgericht. Mit Eingabe vom 9. März 2012 hat der Rekurrent dem Gericht weitere Unterlagen eingereicht. Auf Verfügung des Instruktionsrichters vom 10. April 2012 hin, womit dieser insbesondere auch um Erläuterung konkreter Fragen zur Erlasspraxis ersucht hat, nahmen die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission mit Eingaben vom 23. und 24. April sowie 7. Mai 2012 Stellung. Hierzu replizierte der Rekurrent mit Eingabe vom 24. Mai 2012; am 18. August 2012 ist er verstorben. Die Tatsachen ergeben sich aus den angefochtenen Entscheiden und den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission, welche kantonale Steuern betreffen, kann die betroffene Person Rekurs an das Verwaltungsgericht erheben (§ 171 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern [StG], SG 640.100; zur Zuständigkeit allgemein vgl. VGE VD.2009.693 vom 3. November 2009 m.H.). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege (VRPG, SG 270.100; § 171 Abs. 2 StG).

1.2 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkten Steuern (DBG; SR 642.11) kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheides der Steuerrekurskommission betreffend die Bundessteuer an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen. Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die harmonisierten kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die Bundessteuern gelten (BGE 130 II 65 ff.). Dementsprechend kann auch das Urteil der Steuerrekurskommission 2009-245, das sich auf die direkte Bundessteuer bezieht, beim Verwaltungsgericht angefochten werden (Urteil des Verwaltungsgerichts vom 22. Juni 2006, BJM 2008 S. 220 ff.; Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, BJM 2005 S. 287).

1.3 Auf den innert der Frist von Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs des als Adressat der Entscheide der Steuerrekurskommission 2009-244 und 2009-245 zweifellos betroffenen und berührten Rekurrenten ist einzutreten. Mit dem Rekurs an das Verwaltungsgericht macht der Rekurrent ausschliesslich eine Veränderung seiner Einkommensverhältnisse geltend. Daraus folgt, dass er die Rügen an der Steuerveranlagung selber, welche gemäss den angefochtenen Entscheiden nicht gehört werden konnten und worauf die Vorinstanz folglich im Ergebnis nicht eingetreten ist, nicht mehr aufnimmt.

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich in beiden Verfahren nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG (BGE 131 II 548 E. 2.1 S. 550 ff.). Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesent-

liche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.5 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 EMRK handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 m.w.H.).

1.6 Der Rekurrent ist am 18. August 2012 verstorben. Gemäss Auskunft des Erbschaftsamtes haben alle Erben das Erbe ausgeschlagen. Da aber noch gewisse Aktiven vorhanden seien, werde ein Nachlasskonkurs durchgeführt. Angesichts dieser Entwicklung, des fortgeschrittenen Standes des vorliegenden Verfahrens, eines gewissen Interesses an dessen Ausgang und dessen Ausganges selber sowie zur Vermeidung von Weiterungen ist das vorliegende Urteil trotz des Ablebens des Rekurrenten dennoch zu eröffnen. Dies, zumal vorliegend die Verfahrenskosten nicht höher ausfallen als bei einem allfälligen Rückzug des Rekurses (Ziff. 4).

2. Gemäss § 201 StG i.V.m. § 146 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (Steuerverordnung, StV; SG 640.110) resp. Art. 167 DBG können die aufgrund einer rechtskräftigen Steuerveranlagung geschuldeten und grundsätzlich noch nicht bezahlten Steuern, Zinsen, Verfahrenskosten oder Bussen einer steuerpflichtigen Person ganz oder teilweise erlassen werden, wenn deren Bezahlung infolge einer Notlage für sie eine grosse Härte bedeuten würde. Wie die Vorinstanz in den angefochtenen Entscheiden zutreffend ausführt, setzt ein Steuererlass demnach mit den Erfordernissen des Vorliegens einer Notlage und dem Bestehen einer grossen Härte zwei subjektive Voraussetzungen voraus. Deren Feststellung beruht einerseits auf der Anwendung objektiver Prüfpunkte und andererseits auf der Abklärung aller Umstände bei der steuerpflichtigen Person im konkreten Einzelfall (StRKE 2009-162 vom 26. August 2010, E. 3c, in: BStPra 7/2011 333, m.H. auf BVGer A-3663/20078 vom 11. Juni 2009, E. 2.5).

2.1 Eine Notlage liegt gemäss § 146 Abs. 2 StV respektive Art. 167 DBG sowie Art. 9 f. der Verordnung des EFD vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung; SR 642.121) vor, wenn der ganze geschuldete Steuerbetrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Dies ist bei einer natürlichen Person namentlich dann der Fall, wenn diese die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich begleichen kann. In jedem Fall liegt eine Notlage bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit vor oder aber dann, wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss. Dies gilt uneingeschränkt allerdings nur beim Bezug von Sozialhilfeleistungen. Soweit eine steuerpflichtige Person dagegen Ergänzungsleistungen zur AHV oder IV bezieht, muss berücksichtigt werden, dass mit diesen Leistungen eine Lebenshaltung garantiert werden soll, welche wesentlich über dem betriebsrechtlichen Existenzminimum liegt und einen leicht gehobenen sozialen Existenzbedarf

abdecken soll (BGER 2D_140/2007 vom 13. August 2008, E. 4.1). Im Übrigen handelt es sich bei den Ergänzungsleistungen um Leistungen, die in Ergänzung zu Leistungen der AHV und IV treten, soweit diese den verfassungsrechtlichen Auftrag einer angemessenen Deckung des Existenzbedarfs (vgl. Art. 112 Abs. 2 lit. b BV) nicht zu genügen vermögen. Da die versicherte Person darauf einen Anspruch hat, kann auch nicht davon gesprochen werden, dass der Staat mit ihrer Entrichtung für deren Lebenshaltung aufkommt.

2.2 Die zweite Voraussetzung, wonach die Notlage zu einer grossen Härte für die steuerpflichtige Person führen muss, überschneidet sich weitgehend mit dem Vorliegen der Notlage selber. Während das Kriterium der Notlage einzig die wirtschaftliche Lage der gesuchstellenden Person berücksichtigt, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich die Unbilligkeit (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 167 N 30). Ob dies der Fall ist oder nicht, beurteilt sich aufgrund der konkreten Einzelfallsituation zum Zeitpunkt des Entscheids, wobei die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, die Aussichten für die Zukunft sowie die allfällige Freiwilligkeit der Einkommens- und Vermögensminderungen zu berücksichtigen sind (vgl. zum Ganzen: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 167 N 18 ff.). Unter dem Aspekt der grossen Härte werden insbesondere die Ursachen, die zu einer Notlage geführt haben, einer Prüfung unterzogen. Ein Selbstverschulden der gesuchstellenden Person an der Notlage schliesst den Steuererlass nicht aus, wird aber bei der Entscheidung berücksichtigt. Hat sich die gesuchstellende Person freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert, so wird ein entsprechender Einkommens- und Vermögensrückgang bei der Beurteilung des Erlassgesuchs nicht berücksichtigt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 167 N 32; StRKE 2009-162 vom 26. August 2010, E. 3c/cc, in: BStPra 7/2011 334).

2.3 Gemäss § 201 StG respektive Art. 167 DBG «kann» die Steuerforderung beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen erlassen werden. Die Regelung des Erlasses stellt demnach eine «Kann-Vorschrift» dar. Es besteht folglich kein rechtlich geschützter Anspruch auf einen Steuererlass (vgl. hierzu: BGE 122 I 373, BGE 2D_63/2008 vom 27. Juni 2008; BGE 2D_143/2008 vom 6. Januar 2009; BGE 2D_24/2009 vom 9. April 2009; BGE 2D_49/2009 vom 13. August 2009). Der Steuerverwaltung steht daher bei ihrem Entscheid als Erlassbehörde gemäss § 201 Abs. 2 StG ein gewisser Ermessensspielraum zu. Das Ermessen ist aber pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien zu betätigen (vgl. zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 167 N 4; StRKE 2009-162 vom 26. August 2010, E. 3e, in: BStPra 7/2011 335).

3.1 Die Vorinstanz hat erwogen, den monatlichen Einnahmen des Rekurrenten von insgesamt CHF 2'738.– – bestehend aus CHF 945.– Lohn, CHF 1'347.– Rente und CHF 446.– Ergänzungsleistungen und kantonale Beihilfe – stünden monatliche Auslagen von CHF 2'570.– gegenüber. Diese setzten sich aus dem Grundbetrag von

CHF 1'200.–, der Miete von CHF 990.–, der Krankenkassenprämie von CHF 0.–, Fahrtkosten (Mofa) von CHF 30.– und laufenden Steuern von CHF 350.– zusammen. Daraus ergebe sich ein monatlicher Budgetüberschuss von CHF 168.–, mit dem die Reststeuerschuld von CHF 2'913.75 innerhalb von ca. 17 Monaten zurückbezahlt werden könne. Diese Rückzahlungsfrist sei dem Rekurrenten praxisgemäss zumutbar. Im Übrigen habe der Rekurrent im Jahr 2008 eine Nachzahlung der Invalidenversicherung erhalten, welche nach Verrechnung mit bereits erbrachten Renten und mit Vorschüssen des Sozialamts gemäss der Abrechnung zur Verfügung vom 16. April 2008 CHF 1'862.– betragen habe. Mit dieser Nettonachzahlung hätte der Rekurrent über die Hälfte seiner Steuerschulden abtragen und damit die Abzahlungsdauer für die Restforderung um mehr als die Hälfte reduzieren können. Die Steuerverwaltung habe daher den beantragten Steuererlass mangels Vorliegens einer Notlage zu Recht nicht gewährt.

3.2 Der Rekurrent macht mit seinem Rekurs geltend, er erhalte nur noch eine IV-Rente und Ergänzungsleistungen, erziele aber keinen Lohn mehr. Die Ergänzungsleistungen erhalte er, weil die Rente nicht zum Leben reiche. Wie solle er da wieder Geld in Form von Steuern an den Staat zurückzahlen. Dieses Geld fehle ihm beim Lebensunterhalt. Als Beleg hat der Rekurrent mit Eingabe vom 9. März 2012, somit nach Ablauf der Begründungsfrist und deshalb verspätet, den Kontoauszug seines Postfinance-Privatkontos für den Monat Februar 2012 eingereicht.

3.3 Wie die Steuerverwaltung aufgrund der obigen allgemeinen Erwägungen zu den rechtlichen Voraussetzungen eines Steuererlasses zutreffend ausführt, kann ein Erlassgesuch nicht allein aufgrund der aktuellen finanziellen Verhältnisse der betroffenen Person beurteilt werden. Massgebend ist vielmehr die gesamte Entwicklung ihrer finanziellen Verhältnisse seit dem Eintritt der Fälligkeit der fraglichen Steuerforderung.

3.3.1 Gemäss den Ermittlungen der Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2009 stand dem Einkommen des Rekurrenten von CHF 3'043.– im Jahr 2009 ein auf der Grundlage der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums ermittelter und um die Steuern erweiterter Existenzbedarf von CHF 2'579.– gegenüber. Daraus resultierte ein monatlicher Überschuss von CHF 464.–. Im damaligen Zeitpunkt entsprach es noch nicht der Praxis der Steuerbehörde, bei der Bedarfsberechnung für Unvorhergesehenes einen monatlichen Betrag von CHF 100.– einzustellen, weshalb es in intertemporaler Hinsicht zur Vermeidung allfälliger Ungleichbehandlung sich auch heute, trotz zwischenzeitlich geänderter Praxis, nicht rechtfertigen kann, zur Ermittlung der damaligen Leistungsfähigkeit den Bedarf des Rekurrenten entsprechend zu erweitern.

3.3.2 Wie die Steuerrekurskommission auf der Grundlage der neuen Angaben des Rekurrenten im vorinstanzlichen Verfahren errechnet hat, resultierte im Jahr 2010 aufgrund von Einnahmen von CHF 2'738.– (CHF 945.– Lohn, CHF 1'347.– IV und CHF 446.– EL/BH) und dem wiederum um die Steuern erweiterten, betriebs-

rechtlichen Existenzbedarf von CHF 2'570.– ein monatlicher Überschuss von CHF 168.–.

3.3.3 Daraus folgt bis hierhin, dass es dem Rekurrenten möglich gewesen wäre, die gemäss § 194 Abs. 1 lit. a StG am 31. Mai 2009 fällig gewordene Einkommenssteuer für das Steuerjahr 2008 im nicht erlassenen Betrag von CHF 2'913.75 mit den in den Monaten Juni bis Dezember 2009 möglichen Rücklagen von CHF 464.– vollumfänglich zu tilgen. Weiter wären ihm auch im Jahr 2010 noch Abzahlungen möglich und zumutbar gewesen.

3.3.4 Zur Einkommens- und Bedarfssituation im Jahr 2011 fehlen genauere Angaben. Insbesondere ist nicht klar, wann der Rekurrent sein Erwerbseinkommen verloren, respektive seine Arbeit aufgegeben hat. Fest steht dagegen, dass der Rekurrent aufgrund seiner seither bestehenden Situation bei einem IV-Renten- und Ergänzungsleistungs- sowie Beihilfeneinkommen von insgesamt CHF 2'663.– und einem aktuellen, massgebenden Bedarf von CHF 2'339.– trotz den bescheidenen Verhältnissen weiterhin einen monatlichen Überschuss von CHF 324.– erzielt. Die Steuerverwaltung hat bei der entsprechenden Berechnung zu Recht berücksichtigt, dass aufgrund dieser Situation keine laufenden Steuern mehr zu berücksichtigen sind und die Kosten eines U-Abos für den IV-Rentner nur noch CHF 49.– betragen. Dagegen hat sie ihm neu praxisgemäss einen Betrag von CHF 100.– für Unvorhergesehenes als Teil seines massgebenden Bedarfs angerechnet.

Dieser aktuelle Überschuss liegt über dem Budgetüberschuss von CHF 200.– respektive CHF 300.–, bei dessen Vorliegen praxisgemäss Erlassgesuche von Steuerpflichtigen, die allein von Leistungen der AHV, der IV und von Ergänzungsleistungen leben, im Sinne einer Ausnahme trotzdem bewilligt werden können. Diese Ausnahme macht die Steuerverwaltung nur bei Rentnern, deren Einkünfte einzig aus unpfändbaren Sozialversicherungsleistungen besteht (vgl. dazu die Vernehmlassung der Steuerverwaltung zur Erlasspraxis vom 23. April 2012, S. 3, sowie die Praxisinformation zum Steuererlass vom 20. Dezember 2010, Ziff. 235). Da der Rekurrent bisher aber neben seiner IV-Rente von CHF 1'347.– und den Ergänzungsleistungen und Beihilfen von CHF 446.– noch einen Lohn von CHF 1'250.– respektive CHF 945.– erzielt hat und der Überschuss im massgebenden Zeitraum über dem Grenzbetrag liegt, hat diese Ausnahmeregelung zu keinem Zeitpunkt zur Anwendung kommen können. Diese Praxis findet ihre Begründung darin, dass mangels Vorliegens eines pfändbaren Einkommens ein «für die steuerpflichtige Person belastendes oder stigmatisierendes und für die Steuerverwaltung aufwendiges Betreibungsverfahren vermieden werden» solle (Vernehmlassung der Steuerverwaltung zur Erlasspraxis vom 23. April 2012, S. 3). Es kann bei der vorliegenden Sachlage offenbleiben, ob diese Praxis auch dann in jedem Falle zur Anwendung gelangen muss, wenn der Rekurrent die Voraussetzungen in einem früheren Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung nicht erfüllt hat, da auch seither die entsprechenden Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

4. Nach dem Gesagten ist der Rekurs abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent dessen Kosten zu tragen. Deren Höhe entspricht jener, welche auch bei einem allfälligen Rückzug des Rekurses angefallen wären.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.