

Steuererlass

Vermögensentäusserung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 26. Februar 2014 (VD. 2013.155)

Bei der Beurteilung eines Steuererlassgesuchs kommt der Steuerverwaltung als Erlassbehörde ein gewisser Ermessensspielraum zu, den sie aber pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien auszuüben hat. Ein rechtlich geschützter Anspruch auf Steuererlass besteht nicht («Kann-Vorschrift») von § 201 StG und Art. 167 DBG). Erhält eine steuerpflichtige Person von ihrer Pensionskasse eine nicht unbedeutende Kapitalleistung ausbezahlt und verwendet sie dieses Kapital für andere Zwecke als zur Zahlung bestehender Steuerschulden oder zur Bildung entsprechender Rückstellungen, entäussert sie sich zumindest grobfahrlässig ihres Vermögens. Ein entsprechender Einkommens- und Vermögensrückgang ist bei der Beurteilung des Erlassgesuchs folglich nicht zu berücksichtigen.

Sachverhalt:

Mit Schreiben vom 18. August 2011 beantragte G. X. (Rekurrentin) bei der Steuerverwaltung den Erlass der kantonalen Steuern sowie der direkten Bundessteuer pro 2010. Die kantonale Steuerforderung betrug CHF 4'760.75, woran die Rekurrentin am 12. Juni 2012 eine Anzahlung von CHF 500.– leistete; diejenige der direkten Bundessteuer belief sich auf CHF 196.85. Die Steuerverwaltung wies das Erlassgesuch am 23. März 2012 ab und hielt hieran im Einspracheentscheid vom 22. Mai 2012 fest, da die Rekurrentin im März 2011 von ihrer Pensionskasse eine Kapitalleistung von CHF 43'969.05 erhalten habe und zudem über einen Budgetüberschuss von CHF 106.– verfüge. Zum selben Schluss gelangte die Steuerrekurskommission mit Präsidialentscheid vom 1. Juli 2013.

Gegen den Präsidialentscheid der Steuerrekurskommission hat die Rekurrentin mit Schreiben vom 28. Juli 2013 beim Verwaltungsgericht, per Adresse der Vorinstanz, Rekurs erhoben. Darin hält sie am beantragten Erlass der Steuern pro 2010 fest und beantragt sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Mit Schreiben vom 23. August 2013 hat sie um Erlass des für das verwaltungsgerichtliche Verfahren erhobenen Kostenvorschusses ersucht und weitere Unterlagen zur finanziellen Situation eingereicht. Auf die Erhebung des Kostenvorschusses wurde daraufhin mit Verfügung vom 27. August 2013 verzichtet. Mit Schreiben vom 29. August 2013 hat die Steuerrekurskommission unter Verweis auf ihren Entscheid sowie die dazugehörigen Vorakten die kostenfällige Abweisung des Rekurses beantragt. Hierzu hat die Rekurrentin mit Schreiben vom 20. September 2013 repliziert und an ihren Begehren festgehalten. Die Einzelheiten der Standpunkte ergeben sich,

soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission, welche kantonale Steuern betreffen, kann die betroffene Person Rekurs beim 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). 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 das Urteil der Steuerrekurskommission, auch soweit es sich auf die direkte Bundessteuer bezieht, beim Verwaltungsgericht angefochten werden (Urteil des Verwaltungsgerichts vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008 S. 220 ff.; Wullschleger/ Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005 S. 277 ff., 287).

1.3 Nach § 13 Abs. 1 VRPG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Die Rekurrentin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheides, mit dem die Ablehnung des von ihr beantragten Steuererlasses bestätigt worden ist, beschwert und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs ist somit einzutreten.

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, wesentliche 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 (§ 25 Abs. 2 VRPG; vgl. BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 m.w.H.).

2.1 Gemäss § 201 StG i.V.m. § 146 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (Steuerverordnung, aStV; SG 640.110) in der zum Zeitpunkt des Erlassgesuchs am 18. August 2011 geltenden Fassung (vgl. 234 Abs. 25 StG) sowie gemäss 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 im angefochtenen Entscheid 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 S. 333 mit Hinweis auf BVGer A-3663/2007 vom 11. Juni 2009, E. 2.5; vgl. auch VGE VD.2012.9 vom 27. September 2012).

2.2 Eine Notlage liegt gemäss § 146 Abs. 2 aStV 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). Bei den Ergänzungsleistungen handelt es sich im Übrigen 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 über dem betriebsrechtlichen Existenzbedarf liegende Lebenshaltung aufkommt.

2.3 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. Auf-

lage 2009, Art. 167 DBG 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. Auflage 2008, Art. 167 DBG 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 DBG N 32; StRKE 2009-162 vom 26. August 2010, E. 3c/cc, in: BStPra 7/2011 S. 334).

2.4 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, BGER 2D_24/2009 vom 9. April 2009 und 2D_49/2009 vom 13. August 2009). Der Steuererwaltung 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 Im vorliegenden Fall hat die Steuerrekurskommission das Erlassbegehren mit der Begründung abgelehnt, dass der Rekurrentin zum Zeitpunkt der Kapitalauszahlung ihrer Pensionskasse im März 2011 klar sein musste, dass sie noch eine Steuerschuld für die Steuerperiode 2010 (Kanton und Bund) zu begleichen habe. Sie hätte daher aus der Kapitalzahlung von CHF 43'969.05 entsprechende Rückstellungen bilden müssen. Stattdessen habe sie das Geld gemäss ihrer eigenen Auflistung und eingereichten Belegen für neue Möbel, Ferien, ihren Garten und Geschenke für ihre Kinder und Enkel ausgegeben. Sie habe sich daher zumindest grobfahrlässig ausserstande gesetzt, ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen.

3.2 Auf diese Erwägungen im angefochtenen Entscheid geht die Rekurrentin in ihrem Rekurs vom 28. Juli 2013 überhaupt nicht ein. Sie führt lediglich aus, sie habe am 12. Juni 2012 CHF 500.– für die kantonalen Steuern pro 2011 bezahlt, welche ihr fälschlicherweise für das Steuerjahr 2010 angerechnet worden seien. Damit setzt sich die Rekurrentin indessen nicht mit der Argumentation der Vorinstanz auseinander, weshalb ihr der Steuererlass, unabhängig von der konkreten Höhe, aufgrund der Kapitalzahlung der Pensionskasse bereits im Grundsatz nicht hat bewilligt werden können. Da das Steuererlassgesuch der Rekurrentin auch im vorliegenden Verfahren vollständig abgelehnt werden muss, ist sie durch die Anrechnung der Vor-

auszahlung von CHF 500.– an die Steuerforderung pro 2010 auch nicht beschwert. Nur ergänzend ist daher beizufügen, dass bei Vorhandensein verschiedener offener Forderungen eine ohne besondere Zweckbestimmung erfolgende Zahlung gemäss Art. 87 Abs. 1 (letzter Satz) des Obligationenrechts (SR 220) auf die am frühesten verfallene Schuld anzurechnen ist. Im Weiteren geht die Rekurrentin auch insofern nicht auf die Begründung des angefochtenen Entscheids ein, als sie bestreitet, dass ihr ein Budgetüberschuss von CHF 106.– monatlich zur Verfügung stehe. Dies mag aufgrund der von der Rekurrentin in diesem Verfahren eingereichten Belege zwar fraglich erscheinen, kann aber vorliegend offengelassen werden. Die Bedarfsberechnung der Steuerverwaltung in deren Einspracheentscheid wurde zur Begründung des Entscheids der Steuerrekurskommission nicht mehr aufgenommen. Die Vorinstanz hat sich für die Ablehnung des Steuererlassgesuchs der Rekurrentin einzig auf die Kapitalauszahlung ihrer Pensionskasse gestützt. Auf diese Argumentation geht die Rekurrentin in ihrem Rekurs indessen, wie bereits dargelegt, gar nicht ein. Die Begründung der Vorinstanz wäre aber auch bei entsprechender Rüge nicht zu beanstanden. Die Rekurrentin hat das per 31. März 2011 ausbezahlte Pensionskassenkapital ohne Berücksichtigung der Steuerschuld pro 2010 durchwegs für andere Zwecke verbraucht. Sie hat sich daher freiwillig eines massgebenden Vermögenswerts entäussert, weshalb der entsprechende Einkommens- resp. Vermögensrückgang bei der Beurteilung des Erlassgesuchs nicht berücksichtigt werden kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 167 DBG N 32, StRKE 2009-162 vom 26. August 2010 E. 3c/cc, in: BStPra 7/2011 S. 334). Aufgrund der Höhe der Auszahlung der Pensionskasse muss vorliegend zumindest von einer grobfahrlässigen Vermögensentäusserung zum Nachteil der Steuerverwaltung gesprochen werden. Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission haben daher weder das anwendbare Recht verletzt noch das ihnen zustehende Ermessen überschritten, wenn sie das Steuererlassgesuch der Rekurrentin für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2010 abgelehnt haben.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs gegen die Abweisung des Steuererlassgesuchs für die kantonalen Steuern und für die direkte Bundessteuer pro 2010 wird abgewiesen.