

## Steuererlass

### Überschuldung, Drittgläubiger

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 27. September 2012 (VD.2012.101)

*Ist der Steuerpflichtige gegenüber mehreren Personen verschuldet, kommt ein Steuererlass nur dann in Frage, wenn neben dem Gemeinwesen auch die anderen Gläubiger auf ihre Forderungen im gleichen prozentualen Umfang verzichten. Andernfalls käme der Steuererlass nicht dem Steuerpflichtigen, sondern primär den anderen Gläubigern zugute.*

#### Sachverhalt:

Die Steuerverwaltung hat mit Entscheid vom 15. Juli 2010 das Gesuch von H. X. um Erlass der kantonalen Steuern pro 2008 in Höhe von CHF 4'752.95 und der direkten Bundessteuer pro 2008 in Höhe von CHF 263.70 abgewiesen. Gegen diesen Entscheid hat H. X. mit Schreiben vom 30. Juli 2010 Einsprache erhoben, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 13. September 2010 abgewiesen hat. Gegen diesen Einspracheentscheid hat H. X. mit Schreiben vom 14. Oktober 2010 Rekurs bzw. Beschwerde an die Steuerrekurskommission eingelegt und am 5. Januar 2011 eine ergänzende Begründung eingereicht. Die Steuerrekurskommission hat mit Präsidialentscheid vom 29. Mai 2012 sowohl den Rekurs als auch die Beschwerde abgewiesen und auf die Erhebung einer Spruchgebühr verzichtet. Hiergegen richtet sich die «Einsprache» des H. X. vom 9. Juni 2012, womit er den Kostenerlass beantragt. Der instruierende Appellationsgerichtspräsident hat mit Verfügung vom 13. Juni 2012 auf einen Kostenvorschuss vorläufig verzichtet und den Rekurrenten darauf hingewiesen, dass sich das vorliegende Rekursverfahren ausschliesslich gegen den angefochtenen Entscheid der Steuerrekurskommission richten kann, welcher sich seinerseits auf die kantonalen Steuern und die Bundessteuern pro 2008 bezieht. Weiter hat der instruierende Appellationsgerichtspräsident den Rekurrenten darauf aufmerksam gemacht, dass auf den Rekurs nur eingetreten werden kann, wenn er sich in der Rekursbegründung mit den Erörterungen der Steuerrekurskommission im angefochtenen Entscheid auseinandersetzt. Der Rekurrent hat mit Schreiben vom 28. Juni 2012 eine Begründung zur «Einsprache» eingereicht und dem ein Kostenerlasszeugnis beigelegt. Er macht geltend, dass es ihm aufgrund seiner finanziellen Lage nicht möglich sei, die Steuern zu bezahlen. Der Instruktionsrichter hat auf die Erhebung eines Kostenvorschusses und das Einholen von Stellungnahmen verzichtet, indessen die Vorakten beigezogen. Die Tatsachen ergeben sich aus dem angefochtenen Entscheid und den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

## *Erwägungen:*

1.1 Gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG; SG 270.100) Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden. Gemäss baselstädtischem Steuergesetz (StG, SG 640.100) kann gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden; das Verfahren richtet sich gemäss § 171 StG nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege (VRPG, SG 270.100). Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkten Steuern (DBG, SR 642.11) kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheides (der Steuerrekurskommission) bezüglich der Bundessteuern an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen. Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die Bundessteuern gelten (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff.). Da das kantonale Recht für die harmonisierten kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die Bundessteuern zur Anwendung (VGE vom 22. Juni 2006, BJM 2008, S. 22 ff; Wullschlegler/Schröder, praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, BJM 2005 S. 287). Für die direkte Bundessteuer, insbesondere für die im Bundesrecht vorgesehene Beschwerde, gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen gemäss Art. 140-144 DBG, und subsidiär jene des kantonalen Rechts über Organisation und Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145, 167 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 4 Abs. 2 und Art. 6 der Verordnung über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer [Steuererlassverordnung [SR 642.121]; § 1 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [SG 660.100]; VGE VD.2010.155 vom 26. Juli 2011). 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. Der Rekurrent ist als Adressat des angefochtenen Entscheides, mit dem die Ablehnung des von ihm beantragten Steuererlasses bestätigt worden ist, beschwert und daher zum Rekurs legitimiert.

1.2 Der Rekurrent hat den Rekurs innerhalb von 10 Tagen nach der Zustellung des Entscheids der Vorinstanz beim Verwaltungsgericht angemeldet und innert 30 Tagen schriftlich begründet. Insoweit sind die Frist- und Formerfordernisse sowohl von § 16 VRPG für das Verfahren betreffend kantonale Steuern als auch von Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Artikel 140 DBG für das Verfahren betreffend direkte Bundessteuer erfüllt.

Der Rekurrent setzt sich allerdings in der Rekursbegründung trotz entsprechend verfügter Aufforderung durch den Instruktionsrichter mit den Erwägungen im angefochtenen Entscheid nicht auseinander. Die Steuerrekurskommission hat das Erlassgesuch unter dem Hinweis auf die offene Forderung eines weiteren Gläubigers in der Höhe von CHF 4'860.– mit der Bevorzugung dieses Gläubigers bei einem allfälligen Steuererlass begründet. Bei Vorliegen von offenen Forderungen weiterer

Gläubiger sei es zulässig, dass die Steuerverwaltung grundsätzlich auf einen Steuererlass verzichte, solange die anderen Gläubiger nicht zumindest auf einen Teil ihrer Forderung verzichteten, was hier nicht der Fall sei. Mit dieser Begründung setzt sich der Rekurrent nicht auseinander. Es stellt sich deshalb die Frage, ob die vorliegende Rekursbegründung den Anforderungen an eine Begründung genügt. Allerdings werden an die Begründung von juristischen Laien praxisgemäss keine allzu strengen Anforderungen gestellt. Es genügt, dass aus der knapp ausgefallenen Rekursbegründung zumindest ersehen werden kann, worum es der rekurrierenden Partei geht und welche Argumente sie berücksichtigt wissen will (vgl. Cavelti, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., 2008 Basel, Art. 140 N 11 f.; Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 305; VGE VD.2011.112 vom 16. März 2012; VD.2010.178 vom 2. März 2011; VD.2009.707 vom 6. Mai 2010; 679/2004 vom 12. August 2004). Da aus der Rekursbegründung immerhin hervorgeht, dass der Rekurrent der Auffassung ist, aufgrund seiner finanziellen Verhältnisse nicht in der Lage zu sein, die Steuern pro 2008 zu bezahlen, weswegen ihm Steuererlass zu gewähren sei, genügt der Rekurrent seiner Begründungsobliegenheit knapp. Auf den Rekurs ist somit einzutreten.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG; diese kantonale rechtliche Kognition gilt auch für die weitere kantonale Instanz gemäss Art. 145 DBG (BGE 131 II 548 E. 2.1). 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.

1.4 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.).

2.1 Gemäss § 201 StG i.V.m. § 146 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (Steuerverordnung, StV; SG 640.110) können die aufgrund einer rechtskräftigen Steuerveranlagung geschuldeten und grundsätzlich noch nicht bezahlten kantonalen 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. Für den Erlass der Bundessteuern ergeben sich aus Art. 167 Abs. 1 DBG und der Steuererlassverordnung ähnliche Anforderungen. 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 Elemente voraus.

2.2 Die Steuerrekurskommission hat allerdings die Frage ausdrücklich offen gelassen, ob beim Rekurrenten eine solche Notlage vorliegt, aufgrund welcher die Bezahlung der Steuern eine grosse Härte bedeuten würde. Sie hat die Abweisung des Steuererlassgesuches vielmehr unter Verweis auf § 146 Abs. 3 StV und Art. 10 Abs.

2 der Steuererlassverordnung als rechtmässig beurteilt. Sowohl gemäss kantonalem als auch gemäss Bundesrecht könne von einem vollständigen oder teilweisen Erlass abgesehen werden, wenn die steuerpflichtige Person verschuldet sei und ein Erlass vorab ihren Gläubigern zugute kommen würde. Da nebst der Steuerverwaltung noch ein weiterer Gläubiger vorhanden sei, dessen Forderung der Steuerforderung in etwa entspreche, würde ein Verzicht auf die Steuerforderung in erster Linie diesem weiteren Gläubiger zugute kommen und folglich zu dessen Bevorzugung führen. Da der Beschwerdeführer keine Verzichtserklärung dieses Drittgläubigers aufgelegt habe, sei es richtig, dass die Steuerverwaltung von einem Steuererlass abgesehen habe.

2.3 § 146 Abs. 3 lit. c StV sieht vor, dass von einem Erlass insbesondere dann abgesehen werden kann, wenn die steuerpflichtige Person verschuldet ist und ein Erlass vorab ihren Gläubigern zukommen würde. Im Entscheid 2P.307/2004 vom 9. Dezember 2004, der auch von der Steuerrekurskommission angerufen wird, hat das Bundesgericht zu einer Bestimmung im kantonalen Steuerrecht des Kantons Bern, welche mit § 146 Abs. 3 lit. c StV weitgehend übereinstimmt, in E. 3.2 was folgt ausgeführt: «Er [der Beschwerdeführer] verkennt damit die Stossrichtung der streitigen Bestimmung: Ist der Steuerpflichtige überschuldet, so befindet er sich zwar – wie der Beschwerdeführer zurecht bemerkt – in besonders schwierigen finanziellen Verhältnissen. Weil seine Mittel aber nicht zur Befriedigung aller Gläubiger ausreichen, würde nicht er selbst von einem Verzicht der Steuerbehörden profitieren, sondern primär seine übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlieren. Diese Überlegung des Verordnungsgebers ist sachlich haltbar, weshalb Art. 45 lit. c BEZV nicht gegen das Willkürverbot von Art. 9 BV (vgl. BGE 127 I 60 E. 5 A S. 70) verstösst.» Dem entspricht die Praxis des Verwaltungsgerichts (VGE VD.2010.16 vom 25. Juni 2012 E. 3.2).

Eine ähnliche Rechtslage ergibt sich für die direkte Bundessteuer. Aus Art. 10 der Steuererlassverordnung geht hervor, dass bei einer Überschuldung in Folge geschäftlicher Misserfolge, Bürgschaftsverpflichtungen, hoher Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden aufgrund überhöhten Lebensstandards etc. ein Steuererlass nur dann in Frage kommt, wenn neben dem Gemeinwesen auch die übrigen Gläubiger im selben prozentualen Umfang auf ihre Forderungen verzichten (vgl. dazu BVGE A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 E. 2.6.2; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 20. März 2012; BVGE A-1087/2010 vom 4. Oktober 2010 E. 2.4.1.2).

2.4 Aus der Replik des Rekurrenten im Verfahren vor der Steuerrekurskommission geht hervor, dass der Rekurrent für offene Mietzinsforderungen betreffend die Wohnung am Bläsiring 103 betrieben worden ist. Den Ausführungen des Rekurrenten ist zu entnehmen, dass er offenbar vom Bläsiring 103 an die Rebgasse 27 umgezogen und dort ab 1. Februar 2011 einen neuen Mietvertrag eingegangen ist, obwohl der Mietvertrag für die Wohnung am Bläsiring 103 noch bis zum 1. Juli 2011 weiterlief. Die offene Drittforderung ist somit nicht auf persönliche Verhältnisse zurückzuführen, für die die steuerpflichtige Person nicht einzustehen hätte. Vielmehr hat der Rekurrent seine missliche finanzielle Lage selber verursacht und somit auch zu

vertreten. In diesem Fall könnte gemäss Art. 10 Abs. 2 der Steuererlassverordnung ein Steuererlass für die direkten Bundessteuern nur dann und in entsprechendem Umfang gewährt werden, wenn der andere Gläubiger ganz oder teilweise auf seine Forderung verzichten würde. Aus den Akten ergeben sich jedoch keine Hinweise auf einen solchen Forderungsverzicht. Ja der Rekurrent selber hat weder in den Verfahren vor den Vorinstanzen noch im vorliegenden Verfahren vor Verwaltungsgericht auch nur geltend gemacht, dass ein Forderungsverzicht dieses Drittgläubigers vorläge. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Ablehnung des Erlassgesuches gestützt auf Art. 10 der Steuererlassverordnung und § 146 Abs. 3 StV als rechtmässig qualifiziert hat. Damit ist der Rekurs als unbegründet abzuweisen.

3. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent gemäss § 30 VRPG grundsätzlich die Verfahrenskosten zu tragen. Da der Rekurrent aber gemäss den vorliegenden Unterlagen bedürftig und der Rekurs nicht von vorneherein als aussichtslos zu bezeichnen ist, ist ihm der Kostenerlass zu gewähren.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.