

4. Steuerrecht

Art. 167 Abs. 1 DBG; § 164 StG – Zuständigkeit für die Beurteilung von Rekurses gegen Entscheide betreffend Steuererlass. Voraussetzungen für den Erlass einer Steuerforderung. Weder das Bundesrecht noch das kantonale Steuerrecht räumen einen Rechtsanspruch auf ganzen oder teilweisen Erlass ein. Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für einen Erlass nicht erfüllt.

Aus dem Sachverhalt.

Mit Entscheid vom 16. Februar 2009 teilte die Steuerverwaltung A. B. mit, dass sie ihrem Gesuch um Erlass der Steuern für die Jahr 2000/2001 nicht entsprechen und die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 von Fr. 4'684.15, die Direkte Bundessteuer 2001 im Betrag von Fr. 1'961.30, die Kantons- und Gemeindesteuer 2002 im Betrag von Fr. 5'264.55 und die Direkte Bundessteuer 2002 im Betrag von Fr. 2'610.65 inkl. Verzugszinsen nicht erlassen könne. Die Forderungen würden sich noch auf die Ehegemeinschaft mit K. B. beziehen. Man habe jedoch eine Steueraufteilung pro Ehegatte vorgenommen, so dass die offenen Forderungen ausschliesslich ihren Anteil betreffen würden. Gegen diesen Entscheid reichte A.B. am 10. März 2009 einen als Einsprache bezeichneten Rekurs ein und beantragte, die geschuldeten Beträge gemäss Erlassentscheid Nr. 0020/0209 seien zu erlassen. Zur Begründung führt sie aus, der steuerbare Liegenschaftswert der von der Steuerverwaltung berücksichtigten Liegenschaft betrage Fr. 0.–. Auf der Liegenschaft laste zudem ein kapitalisiertes Wohnrecht und eine Hypothek. Die Steuerverwaltung beantragt die Abweisung des Rekurses, soweit auf ihn einzutreten sei.

Aus den Erwägungen:

1. a) Gemäss § 164 Abs. 3 des Steuergesetzes (StG, BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung über den Steuererlass sinngemäss nach den Bestimmungen von § 136 StG beim Verwaltungsgericht innert 30 Tagen seit der Zustellung des Erlassentscheides Rekurs erheben. ... Rekurse gegen Erlassentscheide der Steuerverwaltung werden durch einen Einzelrichter/eine Einzelrichterin des Verwaltungsgerichts beurteilt (§ 56 Abs. 3 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 1. April 1976, VRG, BGS 162.1 in Verbindung mit § 6 Ziff. 3 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichts vom 14. Januar 1977, GO, BGS 162.11).

b) Steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen einer Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden

(§ 164 Abs. 1 StG). Die kantonale Steuerverwaltung entscheidet über das Erlassgesuch und teilt ihren Entscheid der steuerpflichtigen Person mit. Sie orientiert die betroffenen Gemeinden und die Finanzdirektion einmal jährlich (§ 164 Abs. 2 StG). Auch gemäss Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) können dem Steuerpflichtigen, für den infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder eine Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Zuständig für den Erlassentscheid betreffend die direkte Bundessteuer ist die Eidgenössische Erlasskommission (EEK), wenn mit dem Gesuch um Erlass von direkten Bundessteuern im Betrag von mindestens 5'000 Franken (seit dem 1. Juli 2009 Fr. 25'000) ersucht wird. Wird um Erlass von weniger als 5'000 bzw. neu Fr. 25'000.– Franken ersucht, so entscheidet hierüber die kantonale Erlassbehörde. Da es sich im vorliegenden Fall bei der direkten Bundessteuer um die Beträge von Fr. Fr. 1'961.30 für das Jahr 2001 und Fr. 2'610.65 für das Jahr 2002 handelt, ist hierfür auch die Steuerverwaltung des Kantons Zug zuständig.

2. Unter dem Marginale «Ziel und Zweck des Steuererlassverfahrens» bestimmt Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung) vom 19. Dezember 1994 (EV DBG, SR 642.121), dass der Steuererlass zur langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen soll und dabei bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute kommen soll. Gemäss Art. 2 Abs. 1 EV DBG besteht ein Anspruch auf Erlass der Steuern, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Erlassbehörde entscheidet nach pflichtgemässen Ermessen aufgrund aller im Sinne von Art. 167 DBG wesentlichen Tatsachen. Gemäss Art. 3 Abs. 1 EV DBG berücksichtigt die Erlassbehörde bei ihrem Entscheid die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person. Massgebend sind dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheides, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft. Die Behörde prüft überdies, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Art. 93 SchKG) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen (Art. 3 Abs. 2 EV DBG).

a) Eine Notlage im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG liegt vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist das Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (§ 9 Abs. 1 EV DBG). In jedem Fall liegt eine Notlage bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit vor oder wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss (Art. 10 Abs. 2 EV DBG). Als Ursachen, die zu einer Notlage führen, werden gemäss Art. 10 Abs. 1 EV DBG unter anderem anerkannt: a) eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, zufolge längerer Arbeitslosigkeit, drückender Familienlasten oder Unterhaltspflichten. Weiter wird eine starke Überschuldung als Folge von ausserordentlichen Aufwendungen anerkannt, die in den persönlichen Verhältnissen begründet ist und für die die steuerpflichtige Person nicht einzustehen hat (lit. b). Muss die steuerpflichtige Person zur Bezahlung der Steuerschulden auf ihr Vermögen greifen, ist ein Erlass zu gewähren, wenn die Belastung oder Verwertung dieses Vermögens nicht zumutbar ist, wobei das Vermögen zu seinem Verkehrswert einzusetzen ist (Art. 11 Abs. 1 EV DBG). Hat sich die steuerpflichtige Person freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert, so wird ein solcher Einkommens- oder Vermögensrückgang bei der Beurteilung des Erlassgesuchs nicht berücksichtigt (Art. 12 Abs. 2 EV DBG). Nach Art. 18 EV DBG gelten für die gesuchstellende Person die Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten nach dem DBG, d.h. sie hat den Erlassbehörden umfassende Auskunft über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse zu erteilen. Erfüllt sie Verfahrenspflichten trotz Aufforderung und Mahnung nicht, so wird auf das Gesuch nicht eingetreten (Art. 18 Abs. 2 EV DBG).

b) Eine zum Erlass berechtigende Notlage setzt nicht voraus, dass die steuerpflichtige Person einen Anspruch auf Sozialhilfe hat oder gar auf das letzte, in Art. 12 BV gespannte Auffangnetz des Rechts auf Hilfe in Notlagen greifen müsste. Umgekehrt kann allerdings aufgrund der Regelung in Art. 9 Abs. 2 EV DBG gesagt werden, dass bei Bezug von Sozialhilfe stets eine zum Erlass berechtigende Notlage vorliegt. Dies bedeutet allerdings wiederum nicht per se, aus Art. 12 BV könne abgeleitet werden, dass bei Unterschreitung des Existenzminimums keine Steuern bezahlt werden müssen (Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 167 N 17). Da wie eben erwähnt die zu einem Erlass berechtigende Notlage nicht den Bezug von Sozialhilfe voraussetzt, schliesst das Vorhandensein von Vermögen per se die Gewährung

eines Erlasses nicht aus. So ist ein solcher denkbar, wenn die Belastung oder Verwertung dieses zum Verkehrswert bewerteten Vermögens – wie oben erwähnt – nicht zumutbar ist. Dies ist etwa dann der Fall, wenn ältere Steuerpflichtige ohne Erwerbseinkünfte und anderes Vermögen ihr selbstbewohntes und (weitgehend) hypothekenfreies Wohneigentum belasten oder veräussern müssten (Beusch, a.a.O., N 19 mit weiteren Hinweisen).

3. Im Erlassentscheid führt die Steuerverwaltung aus, die Rekurrentin besitze an einem Einfamilienhaus in A. einen Anteil von 50%. Zudem sei per 31. Dezember 2007 ein Reinvermögen von Fr. 198'844.– ausgewiesen. In ihrer Vernehmlassung führt die Steuerverwaltung weiter aus, aus dem Einspracheentscheid betreffend die Steuern des Jahres 2007 ergebe sich, dass auf eine Berücksichtigung der Liegenschaft in A. für das Jahr 2007 verzichtet worden sei, weil der Steuerwert und die Hypothek noch bei den Eltern erfasst worden seien. Zukünftig werde die Liegenschaft voraussichtlich bei der Rekurrentin unter Anrechnung des Wohnrechts und der Hypothek zu erfassen sein. Nach diesem Einspracheentscheid betrage das Reinvermögen für 2007 noch Fr. 51'594.–, das steuerbare Einkommen Fr. 23'600.–. Zudem überschreite allein das Wertschriftenvermögen von Fr. 25'223.– die Steuerforderung von Fr. 14'520.65. Auch wenn die Liegenschaft in A. nicht erfasst worden sei, so sei sie Vermögensbestandteil der Rekurrentin und im Rahmen der Prüfung ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen. Zu beachten sei dabei, dass der Steuerwert nur 75% des Verkehrswerts betrage und dass eine weitere Belastung oder Verwertung der Liegenschaft nicht unzumutbar sei. Die Einkommenssituation 2008 habe nicht genau ermittelt werden können, weil die Rekurrentin das entsprechende Erhebungsblatt unausgefüllt zurückgeschickt habe. In ihrer Duplik weist die Steuerverwaltung darauf hin, dass die Rekurrentin keine Stellung zu einer allfälligen Höherbelastung oder Verwertung ihres Anteils an der Liegenschaft in Baden nehme. Eine entsprechende Unzumutbarkeit sei nicht erkennbar.

a) Mit Schreiben vom 11. September 2008 stellte die Steuerverwaltung der Rekurrentin das Erhebungsblatt zur Beurteilung des Steuererlassgesuchs zu und ersuchte sie zusätzlich um Auszüge aus Bank- und Postcheckkonti vom Monat August 2008, um Lohnabrechnungen und Abrechnungen des Einkommens der letzten drei Monate, um einen aktuellen Betreibungsregister-Auszug sowie um eine detaillierte Schuldenaufstellung. Die Rekurrentin reichte am 12. September 2008 einen Auszug aus ihrem Privatkonto für den Monat August 2008, einen Auszug aus einem Scheidungsurteil vom 23. November 2006 und Kopien von verschiedenen Steueranmeldungen und -rechnungen ein. Weil das Erhebungsblatt nicht ausgefüllt wurde,

gelangte die Steuerverwaltung diverse Male an die Rekurrentin. Am 17. Dezember 2008 schickte die Rekurrentin das Erhebungsblatt unterzeichnet aber unausgefüllt zurück und verwies lediglich auf die beiliegende Steuererklärung für das Jahr 2007. Aus dieser Steuerklärung, welche am 10. November 2008 eingereicht worden ist, ergibt sich, dass die durch die B. Treuhand AG vertretene Rekurrentin aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit Fr. 4'846.– und aus selbstständiger Erwerbstätigkeit Fr. 17'368.– erzielt hat. Sie weist unter dem Vermögen Fr. 25'223.– als Wertschriften und Guthaben (nur private Werte) aus und den Rückkaufswert einer Lebensversicherung von Fr. 5'813.–. Liegenschaften in der Schweiz werden mit einem Wert von Fr. 147'250.– ausgewiesen, die Wertschriften und Guthaben des Geschäftsvermögens mit Fr. 32'058.–. Den Vermögenswerten von Fr. 210'344.– stehen Geschäftsschulden von Fr. 11'500.– gegenüber, was ein Reinvermögen von Fr. 198'844.– ergab. Offensichtlich wurde bei dieser Steuererklärung zwar der Anteil von 50% am Steuerwert der Liegenschaft in A. berücksichtigt, nicht aber der Anteil an den Hypothekarschulden von Fr. 105'000.– (ebenfalls 50%). Im Einspracheentscheid vom 12. März 2009 erfolgt insofern eine Korrektur, als auf die Anrechnung der Liegenschaft in A. gänzlich verzichtet wurde, weil die Liegenschaft samt Hypothek noch bei den Eltern berücksichtigt wurde.

b) Die Rekurrentin ist seit dem März 2007 zu 50% Eigentümerin eines Einfamilienhauses in A.. Das Grundstück Nr. 000 hat gemäss der Schätzung der Sektion Grundstückschätzungen des Steueramtes des Kantons B. vom 20. Februar 2008 einen Mietwert von Fr. 17'229.– und einen Ertragswert von Fr. 253'368.–. Der steuerliche Verkehrswert wird auf Fr. 294'500.– geschätzt, d.h. der Anteil der Rekurrentin beträgt Fr. 147'250.–. Dabei ist gemäss Art. 11 EV DBG nicht der steuerliche, sondern der normale Verkehrswert einzusetzen. Dieser liegt im Verhältnis von 75 zu 100% über dem steuerlichen Verkehrswert, d.h. der Anteil der Rekurrentin am Haus in A. hat einen effektiven Verkehrswert von Fr. 196'333.–. Der Anteil am Einfamilienhaus wurde der Rekurrentin im Rahmen einer gemischten Schenkung von ihren 82 Jahre alten Eltern übertragen, welche im Haus ein lebenslängliches und nicht übertragbares Wohnrecht haben und monatlich Fr. 537.50 für die Nutzung bezahlen (Antritt mit Nutzen und Schaden war der 1. April 2007). Aus dem Schenkungsvertrag vom 22. März 2007 ergibt sich, dass auf der Liegenschaft ein Inhaberschuldbrief von nominell Fr. 220'000.– lastet. Bei der Übernahme belief sich die Grundpfandschuld auf effektiv Fr. 207'000.–, d.h. der Anteil der Rekurrentin damit auf Fr. 103'500.– (bei den Akten liegt die Kopie eines Vertrages über eine Festhypothek mit einem Zinssatz von 3.45% für die Dauer von zwei Jahren, was einer jährlichen Zinsbelastung von Fr. 3'570.– für den Anteil der Rekurrentin ergibt, wobei die Zinsen von den Eltern getragen werden). Insgesamt stellt somit

der Anteil der Rekurrentin an der Liegenschaft einen Vermögenswert von Fr. 92'833.– dar, wobei die Hypothekarzinsen von den Eltern übernommen werden. Zu prüfen ist weiter, ob sich dieser Vermögenswert realisieren lässt. Die Liegenschaft ist mit einem lebenslangen Wohnrecht der Eltern der Rekurrentin «belastet», so dass sich zurzeit – abgesehen vom Bruder der Rekurrentin, dem die andere Hälfte der Liegenschaft gehört – wohl kaum Interessenten für das Objekt finden werden. Es wäre auch nicht zumutbar, die von den Eltern geschenkte Wohnung an eine beliebige Drittperson zu veräussern. Aufgrund der aktuellen Vermögenssituation wäre es aber möglich und zumutbar, dass die Rekurrentin ihren Anteil mit einer Hypothek höher belastet. Die gegenwärtige Belastung liegt bei etwas über 50%, so dass eine höhere Belehnung möglich und zumutbar ist. Mit diesen zusätzlich finanziellen Mitteln könnte die ausstehende Steuerschuld beglichen werden.

c) Es war der Steuerverwaltung nicht möglich zu prüfen, ob die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden könnte, weil die Rekurrentin trotz wiederholter Aufforderung das entsprechende Erhebungsblatt nicht ausgefüllt hat. Erst im Gerichtsverfahren hat sie Unterlagen eingereicht, gestützt auf die das betriebsrechtliche Existenzminimum berechnet werden kann. So ergibt sich aus den mit der Replik eingereichten Unterlagen, dass das betriebsrechtliche Existenzminimum (berechnet gemäss den Richtlinien des Obergerichts für das betriebsrechtliche Existenzminimum gemäss Art. 93 SchKG) bei Fr. 2'930.90 liegt. Berücksichtigt wurde dabei monatlich ein Grundbetrag von Fr. 1'100.–, die Miete von Fr. 1'000.–, die Krankenkasseprämien von Fr. 215.40, die AHV-Beiträge von Fr. 186.35, die Unfallversicherungsprämien von Fr. 63.95, die Taggeldversicherung im Krankheitsfall von Fr. 102.70 sowie die Haftpflichtversicherungsprämien von Fr. 262.50. Steuerschulden werden bei Berechnung des Notbedarfs nicht berücksichtigt. Auf der Einkommenseite ist gemäss einem Entscheid des Gerichtspräsidiums C. vom 26. Januar 2009 ein Unterhaltsbeitrag von Fr. 1'030.– ausgewiesen. Aus der AHV-Abrechnung für das Jahr 2008 ergibt sich, dass die Rekurrentin für 2008 pro Quartal eine Lohnsumme von Fr. 4'050.– abgerechnet hat, was einem monatlichen Einkommen von Fr. 1'350.– entspricht. Angaben zum Einkommen aus dem Jahr 2009 fehlen. Aufgrund der vorhandenen Zahlen ergibt sich, dass mit dem ausgewiesenen Einkommen von Fr. 2'350.– das betriebsrechtliche Existenzminimum nicht erreicht wird.

d) Angesichts der Tatsache, dass es der Rekurrentin zumutbar und möglich ist, ihren Liegenschaftsanteil in A. höher zu belehnen und damit die ausstehende Steuerschuld zu tilgen, spielt es in diesem Fall keine Rolle, ob sie im Jahr 2009 das

betriebsrechtliche Existenzminimum erreicht oder nicht. Es erübrigen sich deshalb auch weitere Abklärungen bezüglich des anrechenbaren Einkommens. Was den Einwand der Rekurrentin betrifft, die Wertschriften im Betrag von Fr. 25'223.– würden die liquidierte Firma X. GmbH» betreffen, so ist festzuhalten, dass die Aktiven aus dem Geschäftsvermögen gemäss Steuererklärung vom 18. November 2008 den Betrag von Fr. 32'058.– minus Geschäftsschulden von Fr. 11'500.–, somit Fr. 20'558.– ausmachten. Bei den Fr. 25'223.– handelte es sich gemäss den eigenen Angaben der Rekurrentin in der Steuererklärung um private Werte (Wertschriften und Guthaben). Auch deren Verwertung ist der Rekurrentin zumutbar. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Steuerverwaltung dem Erlassgesuch zu Recht nicht entsprochen hat. Entsprechend sind die ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern sowie die Direkten Bundessteuern für die Jahre 2001 und 2002 von der Rekurrentin zu bezahlen.

Entscheid des Einzelrichters vom 1. Juli 2009

A 2009/2

Auf eine gegen diesen Entscheid erhobene Verfassungsbeschwerde trat das Bundesgericht mit Urteil vom 13. August 2009 nicht ein (2D_49/2009).