

BL_GERICHTE 510 2024 25 vom 27. Juni 2023

BL Gerichte, 2023-06-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2024_25

FR: BL_GERICHTE 510 2024 25 du 27 juin 2023

IT: BL_GERICHTE 510 2024 25 del 27 giugno 2023

Regeste

Steuererlass / Guthabenumbuchung

Erwägungen

E. 1

Nach diesem Grundsatz darf ein Gericht nicht erneut auf ein Rechtsmittel bezüglich einer bereits endgültig beurteilten Streitsache eintreten. Anders verhält es sich nur bei einer nachträglichen Veränderung der Tatsachen- oder Rechtslage, aufgrund eines inhaltlich neuen Antrages oder wenn die frühere Verfügung als nichtig erscheint.

E. 2

Vorliegend gilt es zu beurteilen, ob die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der Guthabensumbuchungen resp. der Differenzschuld der Staats- und Gemeindesteuern B. 2015 sowie der direkten Bundessteuer 2015 zu Recht abgewiesen hat.

E. 2.1

Gemäss Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) können steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Ein entsprechendes Gesuch ist nach Art. 167b Abs. 1 DBG und Art. 167c DBG i.V.m. Art. 5 ff. der Verordnung des EFD vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung, StEVo; SR 642.121) bei der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen. § 139b Abs. 1 StG bestimmt für die kantonalen Steuern, dass steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Bussen und Gebühren eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden können. Ein Erlass oder Teilerlass der Staatssteuer hat auch die entsprechende Herabsetzung der Gemeindesteuer zur Folge (§ 139b Abs. 3 StG). Mangels konkretisierender Bestimmungen im kantonalen Recht und im Lichte der vertikalen Steuerharmonisierung sind Praxis und Ausführungen zu Art. 167 ff. DBG sowie zur Steuererlassverordnung für den Erlass der Staats- und Gemeindesteuer analog anwendbar.

E. 2.2

Seinem Wesen nach bedeutet ein Steuererlass den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem die Steuereinnahmen verringert werden. Ein solcher erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die «Person» des Steuerschuldners, welcher aus humanitären, sozialpolitischen oder

volkswirtschaftlichen Gründen nicht in ihrer bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden soll.

E. 2.3

Materielle Voraussetzung des Steuererlasses ist in objektiver Hinsicht zunächst, dass die Steuerveranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig veranlagte Steuer vorliegt (Art. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Erst wenn die genaue Höhe der geschuldeten Beträge im Veranlagungsverfahren festgesetzt worden ist, kann im Rahmen des Erlassverfahrens auch über einen allfälligen Erlass derselben entschieden werden. Das Erlassverfahren ersetzt mithin weder das Rechtsmittelverfahren noch soll damit die Revision rechtskräftiger Steuerveranlagungen bezweckt werden (vgl. ausdrücklich Art. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

E. 2.4

Der Steuererlass kann gestützt auf Art. 167a lit. e DBG ganz oder teilweise abgelehnt werden, wenn die steuerpflichtige Person während des Beurteilungszeitraums andere Gläubigerinnen oder Gläubiger bevorzugt behandelt. Er hat der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigerinnen oder Gläubiger zugutekommen und bezweckt damit, zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen (vgl. Art. 167 Abs. 2 DBG). Gemäss Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung kann ein Erlass im selben prozentualen Umfang gewährt werden, wenn andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten und sofern dies zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Person beiträgt (Art. 167 Abs. 2 DBG). Bei einer Sanierung dürfen jedoch nicht andere Gläubiger auf Kosten des Staates bessergestellt werden. Die Taxations- und Erlasskommission bringt in ihrem Entscheid vom 19. März 2024 vor, dass der Erlass dem Pflichtigen direkt und nicht seinen Gläubigern zu Gute kommen dürfe. In der Vernehmlassung vom 21. Juli 2024 weist sie aber sogleich darauf hin, dass es sich bei den Drittgläubigern vorliegend um ein anderes Gemeinwesen (Kanton C. und Gemeinde D.) – und nicht um eine Privatperson – als Drittgläubiger handle und bei der direkten Bundessteuer der Gläubiger (Bund) sogar derselbe geblieben sei. Da in derselben Steuerperiode stets mehrere Steuern (direkte Bundessteuer, Staats- und Gemeindesteuer) anfallen, müsste mit dieser Argumentation das Vorliegen von Drittgläubigern (Bund, Kantone und Gemeinden) stets bejaht und ein Erlass deshalb ausgeschlossen werden. Das Ziel des Steuererlasses könnte aber nicht erreicht werden, wenn Steuerschulden in solchen Konstellationen wechselseitig einen Steuererlass verhindern.

E. 2.5

Vorliegend ist sodann unbestritten, dass der Rekurrent in Folge der Trennung von seiner Ehefrau, der steuerlichen Zuteilung der drei gemeinsamen Kinder und der damit verbundenen stärkeren Besteuerung in eine finanzielle Notlage geraten ist. Aufgrund dessen stellte er am 22. Mai 2017 sein erstes Erlassgesuch. Mit Entscheid vom 27. Juni 2023 – rund sechs Jahre später – gewährte die Taxations- und Erlasskommission dem Rekurrenten einen Erlass für die noch ausstehenden Steuern des Jahres 2015 und führte aus, dass das erweiterte betriebsrechtliche Existenzminimum des Rekurrenten nur geringfügig überschritten werde und keine Abweisungsgründe hätten festgestellt werden können. Damit die Bezahlung der Steuern bei der Berechnung des Existenzminimums berücksichtigt werden konnte, leistete der Rekurrent auf Empfehlung der Steuerverwaltung in der Zeit während des Erlassverfahrens Vorauszahlungen von monatlich ca. CHF 500.– für die

Steuern, was zu einem jährlichen Steuerguthaben von rund CHF 6'000.– führte. Abgesehen vom Jahr 2016 lagen die definitiv veranlagten Steuern aber deutlich tiefer, wodurch sich über die sechsjährige Dauer des Erlassverfahrens ein Steuerguthaben ansammelte. Im Zeitpunkt des Entscheids war dieses Guthaben aufgrund des Umzuges des Rekurrenten aus dem Kanton Basel-Landschaft in den Kanton C. auf die vom Erlassgesuch betroffenen Steuerforderungen 2015 umgebucht worden. Der Erlass gemäss Entscheid vom 27. Juni 2023, der durch den Entscheid vom 19. März 2024 bestätigt wurde, erstreckte sich aus diesem Grund nur auf die verbleibenden, reduzierten Steuerforderungen aus dem Jahr 2015.

3. Es gilt daher im Folgenden zu beurteilen, ob die Umbuchung zu Recht erfolgt ist, oder ob dem Rekurrenten aufgrund des Vorliegens der Erlassvoraussetzungen auch ein Erlass im Umfang der Guthabensumbuchungen zu gewähren ist.

E. 3

Der Steuererlass hat infolge der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) die seltene Ausnahme zu bleiben. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde nämlich diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen. Ein Erlass rein aus Billigkeit ausserhalb der gesetzlich vorgesehenen Gründe ist nicht denkbar.

E. 3.1

Gemäss § 136 Abs. 1 StG wird in der Regel für jede Steuerperiode zu Beginn des Kalenderjahres eine provisorische Rechnung und nach Vornahme der Veranlagung gemäss § 137 Abs. 1 StG die definitive Rechnung zugestellt. Allfällige Restguthaben werden mit anderen offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren verrechnet oder dem Steuerkonto des Folgejahres gutgeschrieben (Abs. 3). Besteht keine Steuerpflicht oder bestehen keine offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren mehr, wird ein allfälliges Restguthaben samt Zins zurückerstattet (Abs. 4). Sinn dieser Bestimmung ist, dass das Restguthaben nach seiner Rückerstattung nicht sogleich wieder durch den Steuerpflichtigen eingezahlt werden muss. Grundsätzlich sind die Steuerbehörden aber an den von den Steuerpflichtigen angegebenen Zahlungszweck gebunden. Mit dem Wegzug in den Kanton C. endete die Steuerpflicht des Rekurrenten im Kanton Basel-Landschaft, was gemäss § 137 Abs. 4 eine Rückerstattung des Restguthabens zur Folge gehabt hätte, wenn keine offenen Steuerforderungen mehr bestanden hätten. Jedoch waren die Steuerforderungen des Jahres 2015 aufgrund des laufenden Erlassverfahrens noch offen. In Anwendung von Abs. 3 wurde daher das Restguthaben auf diese Forderungen umgebucht.

E. 3.2

Ein Erlass bezweckt die Sanierung der finanziellen Lage des Pflichtigen und hat zur Folge, dass die bis zu diesem Zeitpunkt noch offenen Steuerforderungen nicht mehr durch den Pflichtigen zu bezahlen sind.

E. 4

Anstelle eines Erlasses der Steuern ist jeweils auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vorgesehen (Art. 166 DBG i.V.m. Art. 13 Abs. 3 StEVO sowie § 139a StG).

E. 5

Weiter ist vorausgesetzt, dass die Steuer noch überhaupt nicht oder nur unter Vorbehalt bezahlt worden ist. Wurde eine Steuer (vorbehaltlos) bezahlt, so ist die Steuerforderung durch Erfüllung untergegangen und ein Erlass derselben naturgemäss nicht mehr möglich. Der betreffende Steuerbetrag ist mithin nicht mehr «geschuldet» im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG bzw. § 139b Abs. 1 StG.

E. 6

In subjektiver Hinsicht wird die Gewährung des Steuererlasses sodann vom Vorliegen einer Notlage bzw. einer grossen Härte für die gesuchstellende Person abhängig gemacht (Art. 167 Abs. 1 DBG und § 139b Abs. 1 StG). Eine Notlage im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG liegt für das Recht der direkten Bundessteuern bei natürlichen Personen vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht (Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung) und bei juristischen Personen, wenn diese sanierungsbedürftig sind (Art. 4 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Bei natürlichen Personen ist ein solches Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Dabei ist ein Zeitraum von zwei bis drei Jahren als absehbar zu betrachten.

E. 7

Aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in eine solche Notlage geraten ist, ist für den Erlassentscheid grundsätzlich unerheblich. Nicht berücksichtigt wird indessen eine selbstverschuldete Notlage, wie dies etwa bei einer freiwilligen Entäusserung von Einkommensquellen oder Vermögenswerten der Fall ist (Art. 167a DBG). Anerkannte Ursachen für eine Notlage im Sinne der vorstehenden Erwägungen sind demnach vorwiegend ausserordentliche Umstände wie eine aussergewöhnliche Belastung durch den Unterhalt der Familie, andauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit sowie Unglücksfälle etc. (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. a und b Steuererlassverordnung). Für die Voraussetzungen im Hinblick auf einen Erlass der Staats- und Gemeindesteuern nach § 139b Abs. 1 StG kann nichts anderes gelten. Dabei ist insbesondere darauf zu verweisen, dass nach der langjährigen konstanten Praxis hinsichtlich § 139b Abs. 1 StG eine Notlage vorlag, wenn die steuerpflichtige Person nicht in der Lage war, mit dem zur Verfügung stehenden Einkommen ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Eine unbillige Härte war sodann zu bejahen, wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrags für den Schuldner ein Opfer bedeutet hätte, das in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit stand und ihm nicht zugemutet werden konnte.

E. 9

Dementsprechend sollte auch das Vorliegen verschiedener Steuern aus unterschiedlichen Steuerperioden, die unterschiedlichen Gemeinwesen geschuldet sind, nicht verhindern, dass ein Erlass erfolgen kann. Wäre der Rekurrent nicht umgezogen, würde nämlich noch das selbe Gemeinwesen – der Kanton Basel-Landschaft und die Gemeinde B. – und somit aus dessen Sicht auch kein Drittgläubiger vorliegen. Dass der Kanton Basel-Landschaft aufgrund des Wegzuges die Steuerhoheit über den Rekurrenten verloren hat und somit nicht mehr befugt ist, als Gläubiger für die laufenden Steuerforderungen aufzutreten, kann einem Steuererlass nicht entgegenstehen.

E. 10

Die umstrittene Umbuchung wurde während des – über sechs Jahre andauernden – Erlassverfahrens auf eine vermeintlich offene Steuerforderung vorgenommen. Gleichzeitig lief ein Erlassverfahren, in welchem darüber befunden wurde, ob eine Forderung im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG bzw. § 139b Abs. 1 StG erlassen werden sollte. Mit Entscheid vom 27. Juni 2023 stellte die Taxations- und Erlasskommission sodann fest, dass die Voraussetzungen für einen Erlass tatsächlich erfüllt seien und die Forderung somit aufgrund des Erlasses nicht mehr geschuldet resp. nicht mehr offen war. Daher kann nicht § 137 Abs. 3 StG angewandt werden, sondern es muss vielmehr § 137 Abs. 4 StG zur Anwendung gelangen. Dafür spricht auch, dass die Vorauszahlung des Rekurrenten, welche zum streitbetroffenen Restguthabens führte, in erster Linie zur Demonstration seines guten Willens im Erlassverfahren erfolgt ist. Obschon der Rekurrent keinen expliziten Vorbehalt für die Bezahlung laufender und künftiger Steuern angebracht hat, ergibt sich aus den Gesamtumständen – insbesondere aus der Tatsache, dass ein Erlassgesuch für die Steuerforderungen 2015 gestellt worden ist – jedenfalls implizit, dass damit künftige Steuerforderungen bezahlt werden sollten. Die Umbuchung des Restguthabens – das womöglich ohnehin nur aufgrund der langen Dauer des Erlassverfahrens in diesem Umfang entstehen konnte – auf eine acht Jahre zurückliegende Steuerschuld führte dazu, dass dem Rekurrenten dieser Geldbetrag nun für die Bezahlung der laufenden Steuern fehlt, was den Rekurrenten wiederum in die von der Taxations- und Erlasskommission festgestellte finanzielle Notlage bringt; dies einfach in einem anderen Kanton. Damit verfehlt der in reduziertem Umfang gewährte Erlass sein Ziel. Die Umbuchung ist daher aufzuheben und das Restguthaben dem Rekurrenten zurückzuerstatten. Entsprechend sind dem Rekurrenten die Staats- und Gemeindesteuern B. 2015 sowie die direkte Bundessteuer 2015 auch im Umfang der Guthabensumbuchung resp. des Differenzbetrages zu erlassen. 4. Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs gutzuheissen und der beantragte Erlass der Staats- und Gemeindesteuern B. 2015 sowie der direkten Bundessteuer 2015 im Umfang der Guthabensumbuchung zu gewähren. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO der unterliegenden Partei in angemessenem Umfang aufzuerlegen. Vorliegend wurde der Rekurs gutgeheissen, weshalb die Gerichtskosten von CHF 1'500.– der Taxations- und Erlasskommission aufzuerlegen sind. Der bereits geleistete Kostenvorschuss von CHF 1'500.– ist dem Rekurrenten zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung wird nicht entrichtet, da der Rekurrent nicht anwaltlich vertreten ist.

E. 11

Demnach erkennt das Steuergericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.