

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.159 vom 10. Mai 2012**

BS Appellationsgericht, 2012-05-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2014.159](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2014.159)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.159 du 10 mai 2012

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.159 del 10 maggio 2012

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission bezüglich der kantonalen Steuern kann Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden; das Verfahren richtet sich gemäss § 171 StG des kantonalen Steuergesetzes (StG; SG 640.100) nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege (VRPG; SG 270.100).

Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (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 Baselstädtische Recht für die harmonisierten kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die Bundessteuern zur Anwendung (VGE vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220 ff.; Wullschlegler/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005 S. 277 ff., 287). Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen gemäss Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über Organisation und Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 4 Abs. 2 und Art. 6 der Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer [Steuererlassverordnung; SR 642.121] und § 1 der Baselstädtischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [DBStV; SG 660.100]).

1.2 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. Dies trifft auf die Rekurrentin als Adressatin des angefochtenen Entscheides zu. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs ist somit einzutreten.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG. 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 (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 m.w.H.).

## E. 2

2.1 Gemäss § 201 StG i.V.m. § 146 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern in der zum Zeitpunkt des Erlassgesuchs vom 25. Juni 2011 geltenden Fassung (alt Steuerverordnung [aStV; SG 640.110]; 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, stellen die Kriterien der Notlage und der grossen Härte subjektive Voraussetzungen dar. Deren Feststellung beruht einerseits auf der Anwendung objektiver Prüfpunkte und andererseits auf der Abklärung aller Umstände bei der steuerpflichtigen Person im konkreten Einzelfall (VGE VD.2013.155 vom 26. Februar 2014 E. 2.1; 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 Wie die Vorinstanz ebenfalls zutreffend festhält, liegt eine Notlage gemäss § 146 Abs. 2 aStV und 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.

2.3 Die zweite Voraussetzung, nämlich die durch die Notlage bedingte grosse Härte für die steuerpflichtige Person, überschneidet sich weitgehend mit dem Kriterium der Notlage selber. Während unter dem Titel der Notlage einzig die wirtschaftliche Lage der gesuchstellenden Person zu prüfen ist, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich die Unbilligkeit (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage 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.). Dabei werden insbesondere die Ursachen geprüft, die zur Notlage geführt haben. 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; VGE VD.2013.155 vom 26. Februar 2014 E. 2.3; 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. Weil es sich bei dieser Regelung um eine "Kann-Vorschrift" handelt, besteht kein rechtlich geschützter Anspruch auf einen Steuererlass (vgl. hierzu: BGE 122 I 373; BGer 2D\_24/2009 vom 9. April 2009; 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; VGE VD.2013.155 vom 26. Februar 2014 E. 2.4; StRKE 2009-162 vom 26. August 2010, E. 3e, in: BStPra 7/2011 335).

### **E. 3**

3.1 Die Vorinstanz begründet ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass der Rekurrentin bewusst gewesen sei, eine Steuerschuld für die Steuerperiode 2010 begleichen zu müssen. Sie habe dafür nach ihren eigenen Angaben Rückstellungen in der Höhe von CHF 5'000.■ gebildet. Sie mache aber geltend, diesen Betrag aufgrund ihrer unverschuldet eingetretenen Arbeitslosigkeit aufgebraucht zu haben. In der Folge sei ihr am 28. Oktober 2010 eine Erbschaft in der Höhe von CHF 14'227.35 ausbezahlt worden, wovon sie im Zeitraum vom 12. August bis zum 28. Dezember 2010 die offene Steuerforderung pro 2009 in der Höhe von CHF 4'678.30 beglichen und am 10. November 2010 ein privates Darlehen in der Höhe von CHF 4'800.■ zurückbezahlt habe. Die restlichen CHF 4'749.05 habe sie indes nicht für die Bezahlung der offenen Steuerschuld pro 2010 verwendet. Sie mache auch nicht geltend, dass es ihr nicht möglich gewesen wäre, mit diesem Betrag die ausstehende Steuerforderung von insgesamt CHF 5'482.20 zumindest teilweise zu begleichen. Von der Steuerpflichtigen dürfe erwartet werden, dass sie nach Möglichkeit im Laufe der Steuerperiode die nötigen Rücklagen für die am Ende der Steuerperiode fälligen Steuern bilde. Deshalb sei davon auszugehen, dass sich die Rekurrentin grobfahrlässig ausserstande gesetzt habe, ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber Bund und Kanton nachzukommen. Aus diesem Grund könne der Rekurrentin kein Steuererlass gewährt werden.

### **E. 3.2**

3.2.1 Dieser Darstellung tritt die Rekurrentin mit der ■ bereits vor Vorinstanz belegten ■ Argumentation entgegen, gemäss der Abrechnung des Notaren [...] vom 28. Oktober 2010 habe sie aus Erbteilung des Nachlasses ihres Vaters den Betrag von CHF 14'227.35 ausbezahlt erhalten. In der Folge habe sie am 10. November 2010 [...] das Darlehen von CHF 4'800.■ zurückbezahlt, welches sie von ihr zuvor in zwei Tranchen vom April und Juli 2010 erhalten habe. Auf das Ende des Jahres 2010 sei ihr befristeter Arbeitsvertrag als [ ] am [ ] Basel ausgelaufen. In der Folge sei sie arbeitslos geworden und habe mit Wirkung ab 1. Januar 2011 Taggelder der Arbeitslosenversicherung erhalten. Gemäss den aufliegenden Taggeldabrechnungen der Öffentlichen Arbeitslosenkasse vom 25. Januar und 1. Juni 2011 entsprechen diese Taggelder 70 % des versicherten Verdienstes von CHF 4'333.■, was ein Taggeld von CHF 140.■ oder einen durchschnittlichen monatlichen Taggeldanspruch von CHF 3'038.■ brutto oder ca. CHF 2'800.■ netto ergibt.

3.2.2 Aus dieser zeitlichen Abfolge ergibt sich, dass die Rekurrentin über ihre Erbschaft zugunsten der Tilgung des privaten Darlehens verfügt hatte, bevor sich ihre Einkommenssituation wesentlich verändert hat, und deutlich bevor die Steuern pro 2010 fällig geworden sind: Fälligkeitstermin der kantonalen Einkommensteuer für die Steuerperiode 2010 ist gemäss § 194 Abs. 1 lit. a StG der 31. Mai 2011, jener der direkten

Bundessteuer der 1. März 2011 (Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer [SR 642.124]). Die Steuerpflichtigen erhalten die Unterlagen für die Steuererklärung denn auch erst im auf die Steuerperiode folgenden Jahr. Gerade vor dem Hintergrund der wesentlichen Einkommensveränderung infolge der auf den 1. Januar 2011 hin eingetretenen Arbeitslosigkeit kann nicht davon gesprochen werden, dass sich die Rekurrentin in grobfahrlässiger Weise ausser Stande gesetzt hätte, ihren ■ notabene erst zukünftigen und noch nicht fälligen ■ Zahlungsverpflichtungen nachzukommen.

3.2.3 Zutreffend ist zwar, dass es den Steuerpflichtigen grundsätzlich obliegt, mit ihrem laufenden Einkommen Rückstellungen für die Begleichung der darauf entfallenden Einkommenssteuern zu tätigen (VGE VD.2013.199 vom 16. April 2014 E. 2.3). Im Einzelnen ist aber die konkrete Situation der jeweiligen Steuerpflichtigen zu beachten. Nicht jede Unterlassung solcher Rückstellungen vermag eine grobfahrlässige Verursachung der Unfähigkeit zu bewirken, den steuerrechtlichen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Die Argumentation der Vorinstanz läuft im Ergebnis auf die gänzliche Abschaffung des Instituts Steuererlass hinaus. Konkret verlangt die Vorinstanz, dass Steuerpflichtige in jedem Fall von ihrem jeweiligen Einkommen laufend Rücklagen in der Höhe der darauf zu entrichtenden Steuern zu bilden hätten. Solches ist während der Dauer der Steuerperiode unter Wahrung des Existenzminimums wohl immer möglich, wird doch das Existenzminimum von der Besteuerung explizit ausgenommen. Wird aber der Steuererlass immer dann verweigert, wenn die steuerpflichtige Person es unterlassen hat, bereits vor der Fälligkeit der Steuer während der Steuerperiode laufend solche Rücklagen zu bilden, auch wenn sie im Zeitpunkt der Fälligkeit aufgrund einer zwischenzeitlich eingetretenen Notlage nicht mehr in der Lage ist, die Steuern ohne Eingriff in ihr Existenzminimum zu begleichen, so verliert der Steuererlass seine gesamte praktische Bedeutung. Die Vorinstanz verkennt, dass eine steuerpflichtige Person eine Notlage dann trifft, wenn sie die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich begleichen kann. Dies ist, wie vorstehend dargestellt (Ziff. 2), grundsätzlich aufgrund der konkreten Einzelfallsituation zum Zeitpunkt des Entscheids über das Erlassgesuch und unter Berücksichtigung der Entwicklung seit der Veranlagung zu beurteilen. Die Vorinstanz greift indessen zeitlich weiter zurück, nämlich auf Vermögensverfügungen, welche die Rekurrentin während der laufenden Steuerperiode und lange vor der Fälligkeit der Steuerforderung vorgenommen hat. Darin kann ihr angesichts der vorliegenden, tatsächlichen Verhältnisse nicht gefolgt werden. Wie es sich bei sehr erheblichen Vermögensveräusserungen und gleichzeitig bereits absehbarer Einkommensminderung, welche die künftige Erfüllung der Steuerpflicht für die vorangehende Steuerperiode verunmöglichen, verhalten würde, braucht hier nicht entschieden zu werden. Vorliegend ist nämlich einerseits keine erhebliche Vermögensverfügung zu beurteilen, und andererseits ist nicht ersichtlich, dass die Rekurrentin zum Zeitpunkt der Aufnahme und jenem der Rückzahlung des Darlehens ■ trotz ihres bloss befristeten Arbeitsverhältnisses ■ zwingend mit einer wesentlichen Einkommensreduktion ab Januar 2011 hätte rechnen müssen. Bei dieser Sachlage kann der Rekurrentin nicht vorgeworfen werden, dass sie mit der Verwendung ihres Vermögens für ihren laufenden, bescheidenen Bedarf und zur Begleichung einer fälligen Forderung die Erfüllung ihrer Steuerpflicht in grobfahrlässiger Weise vereitelt hätte.

3.3 Bei dieser Sachlage kann entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin in der Rückzahlung des privaten Darlehens auch keine Gläubigerbevorzugung zu Lasten der Rekursgegnerin erblickt werden. War zum Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung die Steuerforderung noch gar nicht fällig, so liegt darin auch keine Gläubigerbevorzugung.

#### **E. 4**

4.1 Bis hierhin ergibt sich, dass der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben ist. Die Vorinstanz hat sich mit weiteren Vorbringen der Rekurrentin gegen die Berechnung ihrer finanziellen Situation durch die Rekursgegnerin und die Vorinstanz nicht auseinandergesetzt. Es rechtfertigt sich daher, die Sache zum neuen Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dabei wird die Vorinstanz im Sinne von § 20 Abs. 2 VRPG eingeladen, die Voraussetzungen für den Steuererlass so zu handhaben, dass Personen ohne Anspruch auf Sozialhilfe gegenüber Sozialhilfebezüglern nicht diskriminiert werden. Letzteren wird aufgrund ihrer finanziellen Verhältnisse grundsätzlich der Steuererlass gewährt. Daraus folgt, dass nicht von der Sozialhilfe unterstützte Personen, welche in gleichen finanziellen Verhältnissen leben, wie es die Sozialhilfe garantiert, unter den gleichen Voraussetzungen wie Sozialhilfebezüglern in den Genuss des Steuererlasses kommen können.

4.2 Die Rekursgegnerin hat in ihrem Einspracheentscheid darauf hingewiesen, dass die Rekurrentin per 31. Dezember 2010 über ein Vermögen von CHF 5'551.95 verfügt habe. Damit hat die Rekursgegnerin den praxismässig angewandten Vermögensfreibetrag von CHF 5'000.■ nicht zur Anwendung gebracht (vgl. VGE VD.2013.162 vom 13. Februar 2014 E. 3.1). Mit diesem Freibetrag wird berücksichtigt, dass auch dem Bezug von Sozialhilfeleistungen ein Vermögen von bis zu CHF 4'000.■ nicht entgegensteht (vgl. etwa VGE VD.2013.60 vom 6. August 2014 E. 5.7).

Entsprechendes gilt auch für die Berechnung des Notbedarfs. Die Rekursgegnerin wird dafür Sorge zu tragen haben, dass bei der Berechnung des Notbedarfs kein tieferes Niveau als jenes der Leistungen resultiert, welche die Sozialhilfe garantiert. In diesem Sinn wird auch die Rüge der Rekurrentin zu prüfen sein, dass ihre Unterhaltspflicht gegenüber ihrem Ehemann nicht berücksichtigt worden sei. Tatsächlich hat die Rekursgegnerin der Rekurrentin in der Bedarfsberechnung einen monatlichen Überschuss von CHF 1'575.■ errechnet. Dabei hat die Rekursgegnerin einerseits aufgrund der ehelichen Gemeinschaft zwar nur den hälftigen Grundbetrag und bloss die Hälfte der nach ihrer Praxis anrechenbaren Miete angerechnet, andererseits jedoch das gesamte Einkommen der Rekurrentin berücksichtigt. Die Vorinstanz wird zu beachten haben, dass nach der Rechtsprechung bei engen finanziellen Verhältnissen die eheliche Unterhaltspflicht der Begleichung fälliger Steuern vorgeht (BGE 127 III 289 E. 2a/bb S. 292; jüngst bestätigt in BGE 140 III 337 E. 4.2 f.).

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind keine Kosten zu erheben. Da sich die Rekurrentin im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht hat vertreten lassen, sind ihr auch keine solchen zuzusprechen.