

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.62 vom 28. November 2012

BS Appellationsgericht, 2012-11-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2014.62

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.62 du 28 novembre 2012

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.62 del 28 novembre 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 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 in Verbindung mit 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 den Rekurrent als Adressaten 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.

E. 2

2.1 Gemäss § 201 StG in Verbindung mit § 146 Abs.1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern in der zum Zeitpunkt des Erlassgesuchs vom 21. November 2012 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. Die Kriterien der Notlage und der grossen Härte stellen 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 BVerfGE A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 E. 2.5).

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 E. 1 S. 374 ff. und statt vieler BVerfGE 2D_49/2009 vom 13. August 2009 E. 2, ferner BVerfGE 2C_702/2012 vom 19. März 2013 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen). 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, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 167 N 4; StRKE 2009-162 vom 26. August 2010 E. 3e, in: BStPra 7/2011 335; VGE VD.2012.9 vom 27. September 2012 E. 2.3).

2.2 Die Vorinstanz hat die Abweisung des Steuererlassgesuchs unter Verweis auf § 146 Abs. 3 lit. c aStV als rechtmässig beurteilt. Gegen den Rekurrenten würden sieben offene Verlustscheine in Höhe von insgesamt CHF 15'940.20 bestehen. Ein einseitiger Verzicht des Staates auf seine Steuerforderungen würde bei einem künftigen Einkommens- oder Vermögenszuwachs gegenüber den anderen Verlustscheingläubigern zu einer einseitigen Gläubigerbevorzugung führen, da für diese bei einem Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen des Rekurrenten ein Konkurrent wegfiel. Es sei daher zulässig, dass die Steuerverwaltung einen Steuererlass grundsätzlich ablehne, wenn weitere Gläubiger vorhanden seien und diese nicht zumindest auf einen Teil ihrer Forderungen verzichteten. Nur und soweit die anderen Gläubiger auf ihre Forderungen verzichteten, würde ein Erlass zur Sanierung des Steuerpflichtigen beitragen, ohne dass es zu einer Gläubigerbevorzugung käme (E. 4 des angefochtenen Entscheids).

2.3 Der Rekurrent beanstandet zunächst, dass die Vorinstanz trotz entsprechender Rügen nicht geprüft habe, ob in seinem Fall die Voraussetzungen der Notlage und der grossen Härte erfüllt seien. Aufgrund seiner finanziellen Notlage und der grossen Härte seien ihm die Steuern seit 2002 regelmässig erlassen worden. Die plötzliche Verweigerung des Steuererlasses bei unveränderter Überschuldung sei unbillig und verletze das Rechtsgleichheitsgebot. Darauf sei die Vorinstanz in ihrem Entscheid gar nicht eingegangen, was seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletze (Rz 7 ff. des Rekurses). Es sei nicht Sinn und Zweck von § 146 Abs. 3 lit. c aStV, die Steuererlasse in jedem Fall zu verweigern, wo ein Verlustschein bestehe (dazu und zum Folgenden Rz 13 ff. des Rekurses). Vielmehr sei dem Einzelfall Rechnung zu tragen und insbesondere sei zu prüfen, ob der Erlass zu einer Bevorzugung von Gläubigern mit Verlustscheinen führe. Vorliegend führe die Verweigerung des Steuererlasses einzig zu einer weiteren Verschuldung. Ein Erlass sei möglich, wenn die Überschuldung nicht aus anderen als den in Art. 10 Abs. 1

Steuererlassverordnung genannten Gründen entstanden sei. Seine Überschuldung beruhe auf der langen Erwerbsunfähigkeit aufgrund seiner nachgewiesenen Erkrankung, den hohen Gesundheitskosten bei einer IV-Rente, welche das aufgrund der Gesundheitskosten erhöhte Existenzminimum nicht abzudecken vermöge.

2.3.1 § 146 Abs. 3 aStV sieht verschiedene Konstellationen vor, unter denen vom Erlass der kantonalen Steuern abgesehen werden kann. So erscheint nach lit. c dieser Bestimmung ein Steuererlass insbesondere ausgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person verschuldet ist und ein Erlass vorab ihren übrigen Gläubigern zugute kommen würde. Diese Bestimmung hält vor übergeordnetem Recht stand, wie das Bundesgericht im Entscheid BGer 2P.307/2004 vom 9. Dezember 2004 zu einer Bestimmung im kantonalen Steuerrecht des Kantons Bern, welche mit § 146 Abs. 3 lit. c aStV weitgehend übereinstimmt, in E. 3.2 ausgeführt hat: "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. 5a S. 70) verstösst." Dem entspricht die Praxis des Verwaltungsgerichts (statt vieler VGE VD.2010.16 vom 25. Juni 2012 E. 3.2 und VD.2013.104 vom 31. Oktober 2013 E. 3.2).

Eine ähnliche Rechtslage ergibt sich für die direkte Bundessteuer. Nach der Zweckbestimmung von Art. 1 Abs. 1 der Steuererlassverordnung soll der Steuererlass explizit zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen. Er hat dabei bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen. Aus Art. 10 Abs. 2 der Steuererlassverordnung geht entsprechend hervor, dass bei einer Überschuldung infolge 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. 2.6.3 und A-1087/2010 vom 4. Oktober 2010 E. 2.4.1.2).

2.3.2 Sind wie vorliegend Verlustscheine vorhanden, ist entgegen der Auffassung des Rekurrenten (vgl. Rz 8 des Rekurses und Rz 8 der Replik) nicht mehr zu prüfen, ob eine Notlage oder eine Härte im Sinne der einschlägigen Vorschriften vorliegt. Ziel und Zweck eines Steuererlasses ist es, zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen beizutragen. Bestimmungsgemäss hat er demzufolge der steuerpflichtigen Person und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen (Art. 1 Abs. 1 der Steuererlassverordnung). Dies bedeutet nach konstanter Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, dass auch bei Vorliegen einer Notlage kein Erlass gewährt werden kann, wenn die Mittel der steuerpflichtigen Person in absehbarer Zeit nicht zur Befriedigung der Gläubiger ausreichen werden (statt vieler BVGE A-3232/2011 vom 23. April 2012 E. 2.2.2 und A-3888/2013 vom 18. November 2013 E. 2.2.2). Bei einem Verzicht der Steuerbehörden würde in solch einem Fall nicht der Steuerpflichtige selbst profitieren, sondern primär seine übrigen Gläubiger, welche bei einem späteren Zugriff auf

das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten weniger hätten. Dies widerspräche Ziel und Zweck des Steuererlasses. Führt der Rekurrent aus, dass sein Einkommen nicht zur Deckung seines Lebensbedarfs reiche (Rz 13 des Rekurses), gibt er damit indirekt zu, dass er auch sonst nicht über Mittel verfügt, die er zur Befriedigung seiner Gläubiger einsetzen könnte. Unter diesen Umständen ist nach dem Gesagten ein Steuererlass ausgeschlossen. Nur wenn die übrigen Gläubiger zu einem (vollumfänglichen oder teilweisen) Forderungsverzicht bereit wären, könnte ein Steuererlass im gleichen prozentualen Umfang gewährt werden (vgl. Art. 10 Abs. 2 Satz 2 der Steuererlassverordnung). Solche Verzichte hat der Rekurrent jedoch nicht vorgelegt.

2.3.3 Der Rekurrent beruft sich darauf, dass seit 2002 Verlustscheine gegen ihn bestünden. Gleichwohl seien ihm seit jener Zeit stets die Steuern erlassen worden. Die plötzliche Verweigerung des Erlasses nach dessen jahrelanger Gewährung bei gleichbleibendem Sachverhalt sei unbillig und verletze die Rechtsgleichheit (Rz 11 des Rekurses). Mit der Steuerverwaltung (vgl. Rz 3 ihrer Stellungnahme) ist festzuhalten, dass es im Steuerrecht grundsätzlich keinen Gutgläubensschutz gibt. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts kommt der Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher zu einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden. Die Erwägungen, worauf die Festsetzungen beruhen, haben nur die Bedeutung von Motiven. Diese nehmen an der materiellen Rechtskraft der Entscheidung für sich allein grundsätzlich nicht teil. Rechtskräftig wird deshalb bloss die Taxation als solche, nicht jedoch die rechtliche Qualifikation einzelner Posten, die dazu geführt hat (BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120 und BGer 2A.747/2004 vom 9. März 2005 E. 3.2; ebenso VGE VD.2014.140 vom 8. Januar 2015 E. 2.3.2 mit weiteren Hinweisen). Auch wenn der Steuererlass nicht zur Steuerveranlagung, sondern zum Steuerbezug (bzw. zur Steuervollstreckung) gehört (BVGE A-3232/2011 vom 23. April 2012 E. 3.2), so gelten diese Grundsätze mutatis mutandis auch für den Steuererlass. Selbst wiederholte Steuererlasse beinhalten keine Zusicherung der Steuerbehörden, auch in Zukunft bei gleichbleibenden finanziellen Verhältnissen die Steuern zu erlassen. Eine neue, unter Umständen tiefgreifende Einschätzung der Situation bleibt stets vorbehalten. Der Rekurrent vermag deshalb aus dem Umstand, dass ihm in der Vergangenheit verschiedentlich die Steuern erlassen worden sind, keinen Anspruch darauf ableiten, dass ihm auch künftig ein Steuererlass gewährt wird. In der nunmehrigen Verweigerung des Steuererlasses liegt demzufolge auch keine Ermessensausübung nach uneinheitlichen Kriterien.

2.3.4 Der Rekurrent beanstandet, dass die Vorinstanz seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt habe, indem sie auf seine im vorinstanzlichen Verfahren ordnungsgemäss vorgebrachten Rügen der Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots, der ungleichen Ermessensausübung und des unbilligen Entscheids überhaupt nicht eingegangen sei (Rz 12 des Rekurses). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) fliesst unter anderem der Anspruch des von einem hoheitlichen Akt betroffenen Bürgers auf Begründung des Entscheids in einer Art und Weise, die sich mit seinen Vorbringen auseinandersetzt, so dass daraus die Überlegungen hervorgehen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid abstützt. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. Die Begründungspflicht wird allerdings nicht bereits dadurch verletzt, dass sich die Behörde

nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich befasst und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Die Entscheidbehörde darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Argumente beschränken (statt vieler BGE 137 II 266 E. 3.2 S. 270; aus dem Schrifttum etwa Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, 3. Auflage, Basel 2014, Rz 343 ff.).

Es trifft zwar zu, dass sich der angefochtene Entscheid nicht explizit mit dem Vorbringen des Rekurrenten befasst, dass die plötzliche Verweigerung des Steuererlasses nach dessen jahrelanger Gewährung bei einem gleich gebliebenen Sachverhalt unbillig sei und das Rechtsgleichheitsgebot verletze. Indem der Entscheid zur Begründung der Erlassverweigerung bloss in E. 3 die wesentlichen gesetzlichen Grundlagen (§ 146 Abs. 3 aStV und Art. 10 Abs. 2 der Steuererlassverordnung) und in E. 4 die konkreten Gründe (Bestehen von Drittgläubigern und fehlende Drittforderungsverzichte) nennt, bringt die Vorinstanz jedoch implizit zum Ausdruck, dass sie das fragliche Vorbringen nicht als entscheiderelevant erachtet. Doch selbst wenn man anderer Auffassung sein und mangels einer ausreichenden Begründung auf eine Verletzung des Anspruchs auf rechtlichen Gehörs erkennen wollte, könnte von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abgesehen werden. Der Rekurrent konnte seine diesbezüglichen Vorbringen im vorliegenden Verfahren ungeschmälert vortragen. Dem Verwaltungsgericht kommt in dieser Frage sowohl in tatsächlicher wie auch in rechtlicher Hinsicht die gleiche Prüfungsbefugnis wie der Vorinstanz zu. Die Rückweisung an die Vorinstanz käme unter den gegebenen Umständen deshalb einem prozessualen Leerlauf gleich (zur Heilung von Verletzungen des rechtlichen Gehörs allgemein etwa Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., Rz 271).

E. 3

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das Gesuch um Erlass der kantonalen und direkten Bundessteuern pro 2011 zu Recht abgewiesen worden ist. Die Verweigerung des Steuererlasses mag aus Sicht des Rekurrenten zwar hart erscheinen, da damit seine Verschuldung ansteigt. Diese Folge wird vom Gesetz indessen in Kauf genommen. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen (Art. 8 BV) muss der Steuererlass seltene Ausnahme bleiben, welche nur unter gesetzlich eng umschriebenen Voraussetzungen gewährt werden kann. Ein über diese Voraussetzungen hinausgehender "gnadenweiser" Erlass ist deshalb ausgeschlossen (BVGE A-3888/2013 vom 18. November 2013 E. 2.2.3).

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen dessen Kosten zu Lasten des Rekurrenten (§ 30 Abs. 1 VRPG). Er hat indessen um unentgeltliche Rechtspflege nachgesucht, welche angesichts seiner bescheidenen finanziellen Verhältnisse zu gewähren ist. Sein Rechtsvertreter hat keine Honorarnote eingereicht, so dass sein Aufwand praxisgemäss zu schätzen ist. Aufgrund der eingereichten Rechtsschriften erscheint ein Aufwand von 8 Stunden als angemessen, was ein Honorar von CHF 1'600.■ einschliesslich Auslagen (zuzüglich Mehrwertsteuer) ergibt.

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