

# **BVGer A-6903/2015 vom 25. April 2016**

Bundesverwaltungsgericht, 2016-04-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6903\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6903_2015)

FR: TAF A-6903/2015 du 25 avril 2016

IT: TAF A-6903/2015 del 25 aprile 2016

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

An seiner Sitzung vom 5. November 2014 hat der Bundesrat das Bundesgesetz vom 20. Juni 2014 über eine Neuregelung des Steuererlasses (Steuererlassgesetz; AS 2015 9) auf den 1. Januar 2016 in Kraft gesetzt (vgl. AS 2015 15; Medienmitteilung des Bundesrates vom 5. November 2014, «Neuregelung beim Steuererlass gilt ab 2016», abrufbar auf [www.news.admin.ch](http://www.news.admin.ch) > Dokumentation > Medienmitteilungen, abgerufen am 1. März 2016). Im Rahmen dieser Neuregelung wurden namentlich das DBG (SR 642.11) sowie das BGG (SR 173.110) geändert (vgl. Ziff. I./1 und Ziff. I./2 des Steuererlassgesetzes). Ebenfalls am 1. Januar 2016 in Kraft getreten ist die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung; SR 642.121 [vgl. Art. 20 der Steuererlassverordnung]). Mit dieser Verordnung wurde gemäss deren Art. 19 die frühere Verordnung des EFD vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (AS 1995 595; im Folgenden: frühere Steuererlassverordnung) aufgehoben.

### **E. 1.2.1**

Nach nArt. 205e Abs. 1 DBG entscheidet die kantonale Erlassbehörde über Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer, welche im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Steuererlassgesetzes bei der EEK oder bei der zuständigen kantonalen Behörde zur Antragstellung an die EEK hängig sind. In der Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013 ist in diesem Kontext von einer «Übergangsordnung bezüglich des erstinstanzlichen Erlassverfahrens nach der Aufhebung der EEK» die Rede (BBl 2013 8435, 8451). Der Gesetzgeber scheint somit im Zusammenhang mit am 1. Januar 2016 erstinstanzlich noch nicht beurteilten Erlassgesuchen davon auszugehen, dass die EEK ab dem 1. Januar 2016 als aufgehoben zu betrachten ist und die kantonale Erlassbehörde die hängigen Gesuchsverfahren übernimmt.

### **E. 1.2.2**

Gemäss nArt. 205e Abs. 2 DBG richtet sich demgegenüber das Einsprache- und Beschwerdeverfahren gegen Verfügungen (betreffend natürliche Personen), welche vor dem Inkrafttreten des Steuererlassgesetzes ergangen sind, nach dem bisherigen Recht. Gemäss diesem Recht war zwar kein Einspracheverfahren gegen Verfügungen der EEK vorgesehen (vgl. insbesondere Art. 22 ff. der früheren Steuererlassverordnung e contrario), jedoch das Bundesverwaltungsgericht für die Beurteilung von Beschwerden gegen

Entscheide der EEK zuständig (vgl. Art. 31 VGG, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. f VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtete sich das Verfahren dabei gemäss dessen Art. 37 nach dem VwVG.

### **E. 1.2.3**

Da der vorliegend angefochtene Entscheid der EEK vom 16. September 2015 eine Verfügung bildet, welche vor Inkrafttreten des Steuererlassgesetzes am 1. Januar 2016 erlassen wurde, richtet sich das Beschwerdeverfahren nach dem bisherigen Recht. Demgemäss ist das Bundesverwaltungsgericht für die Beurteilung der Beschwerde zuständig (vgl. E. 1.2.2).

### **E. 1.3**

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (BVGE 2010/12 E. 1.2.1; Urteil des BVGer A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 1.3). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2; Urteile des BVGer A-3982/2015 vom 4. Januar 2016 E. 3.1, A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 1.3.1). Der Beschwerdeführer beantragt unter anderem, es sei ihm für die Verfahren vor dem Regierungsrat des Kantons Bern und vor der EEK um Erlass der direkten Bundessteuer «die unentgeltliche Rechtspflege unter Beiordnung eines amtlichen Anwaltes» zu gewähren (Beschwerde, S. 2). Nach dem vor dem 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Recht hatte der Kanton zu jedem Erlassgesuch betreffend die direkte Bundessteuer im Zuständigkeitsbereich der EEK einen begründeten Antrag zu stellen und das Gesuch mit diesem Antrag (sowie weiteren Beweismitteln und den neuesten Veranlagungsakten) dem Sekretariat der EEK zu übermitteln (Art. 20 der früheren Erlassverordnung). Nur insoweit, als sich der Beschwerdeführer mit seinem Antrag zum «Verfahren vor dem Regierungsrat des Kantons Bern» auf das entsprechende, dem Entscheid der EEK vorangegangene Verfahren des Kantons Bern beziehen sollte, fällt sein Antrag um Gewährung der «unentgeltlichen Rechtspflege unter Beiordnung eines amtlichen Anwaltes» in den Rahmen des Streitgegenstandes. Dabei geht es aber letztlich um das Verfahren vor der EEK bzw. die «unentgeltliche Rechtspflege unter Beiordnung eines amtlichen Anwaltes» in diesem Verfahren. Das hier genannte Begehren ist ferner nur insoweit zu überprüfen, als damit die unentgeltliche Verbeiständung im Verfahren vor der EEK verlangt wird. Insoweit, als der Beschwerdeführer die unentgeltliche Rechtspflege bzw. den Erlass der Kosten im Verfahren vor der EEK fordert, ist er durch den angefochtenen, von vornherein nicht kostenpflichtigen Entscheid nicht beschwert, weshalb diesbezüglich mangels Rechtsschutzinteresses (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG) nicht auf die Beschwerde einzutreten ist.

### **E. 1.4**

Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist mit der vorgenannten Einschränkung (E. 1.3) einzutreten.

### **E. 1.5**

Per 1. Januar 2016 wurde auch aArt. 102 Abs. 4 DBG aufgehoben, wonach über Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer, welche nicht in die Kompetenz einer kantonalen

Behörde fallen, die EEK entschied. Deshalb ist das vorliegende Urteil statt der EEK der örtlich zuständigen kantonalen Erlassbehörde als Nachfolgebehörde (vgl. nArt. 167b Abs. 1 DBG), d.h. (beim hier zu beurteilenden Fall) der Steuerverwaltung des Kantons Bern, zu eröffnen (vgl. auch Zwischenverfügung des BVGer A 7041/2015 vom 31. März 2016 E. 1.3 und 5.2).

## **E. 2**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

## **E. 3**

Es fragt sich, ob hinsichtlich der Voraussetzungen für die Gewährung des Steuererlasses das bisherige oder das neue Recht zur Anwendung gelangt.

### **E. 3.1**

Beim Steuererlass handelt es sich um ein Institut des materiellen Rechts (vgl. [allerdings zum Erlass der Mehrwertsteuer] Urteil des BVGer A-1805/2012 vom 14. Mai 2012 E. 2). Dementsprechend sind Vorschriften über die Voraussetzungen für die Gewährung des Steuererlasses materiell-rechtlicher Natur.

### **E. 3.2**

NArt. 205e DBG regelt trotz seiner Überschrift «Übergangsbestimmung zur Änderung vom 20. Juni 2014» die hier interessierende Frage nicht, ob in Bezug auf die (wie ausgeführt [E. 3.1]) materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Steuererlasses das bisherige oder neue Recht zur Anwendung gelangt. Die Tragweite dieser Bestimmung erschöpft sich darin, die Übergangsordnung hinsichtlich des Verfahrens und der Zuständigkeit festzulegen.

### **E. 3.3**

Soweit der Gesetzgeber keine abweichende Übergangsregelung getroffen hat, sind in materieller Hinsicht diejenigen Rechtssätze anzuwenden, welche bei Erfüllung eines rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes Geltung hatten (vgl. Urteile des BVGer A 445/2015 vom 18. November 2015 E. 3, B-976/2012 vom 29. Oktober 2012 E. 3, B-1055/2009 vom 30. April 2010 E. 3.2, B-8363/2007 vom 18. Dezember 2008 E. 3.2). Dies bedeutet, dass eine rückwirkende Anwendung der nunmehr (namentlich) in nArt. 167 und nArt. 167a DBG geregelten Erlassvoraussetzungen auf Sachverhalte vor dem 1. Januar 2016 nicht zulässig ist. Das vorliegend streitbetroffene Gesuch ist demnach in materieller Hinsicht nach dem bisherigen Recht, also dem DBG in der Fassung vor Inkrafttreten des Steuererlassgesetzes und nach der früheren Steuererlassverordnung zu beurteilen. Im Folgenden wird deshalb - wo nicht anders vermerkt - einzig die Rechtslage nach dem bisherigen Recht dargestellt.

## **E. 4**

Die subjektive Beweislast besteht in der Verpflichtung einer Partei, eine Tatsache zu beweisen. Die in Betracht fallende Prozesspartei hat die zur Beweisführung geeigneten Beweismittel zu nennen und allenfalls zu beschaffen (sog. Beweisführungslast; Ernst

Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 453 f.). Dementsprechend muss das Erlassgesuch mit den nötigen Beweismitteln schriftlich begründet eingereicht werden (aArt. 167 Abs. 2 DBG). Überdies obliegt dem Gesuchsteller im Rahmen seiner Verfahrenspflichten, den Erlassbehörden Auskunft über seine wirtschaftlichen Verhältnisse zu erteilen (Art. 18 der früheren Steuererlassverordnung; vgl. Urteile des BVGer A 5036/2015 vom 1. Dezember 2015 E. 1.3, A-3888/2013 vom 18. November 2013 E. 1.2, A430/2012 vom 27. Juli 2012 E. 1.2).

### **E. 5.1**

Der steuerpflichtigen Person, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden (aArt. 167 Abs. 1 DBG).

### **E. 5.2**

Gegenstand eines Erlassgesuches können Steuern (inkl. Nachsteuern) sein sowie Zinsen oder Bussen wegen Verfahrensverletzungen oder Übertretungen (Art. 7 Abs. 1 Bst. a-c der früheren Steuererlassverordnung). Diese Aufzählung ist abschliessend (vgl. BVGE 2015/7 E. 2.2; Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008 [Komm. DBG], N. 10 zu aArt. 167 DBG).

### **E. 5.3**

Ein Erlass kann nur erfolgen, wenn die Veranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig festgesetzte Steuer vorliegt, die noch nicht bezahlt ist (vgl. Art. 7 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung; objektive Voraussetzungen; Pierre Curchod, in: Daniëlle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], Impôt fédéral direct - Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, N. 1 und 15 zu aArt. 167 DBG). Im Erlassverfahren ist demnach ausschliesslich zu prüfen, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen erfüllt sind. In einem solchen Verfahren kann es nicht um die Revision der Veranlagung und um die Begründetheit der Steuerforderung gehen (Art. 1 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung). Die Erlassbehörde ist denn auch nicht befugt, Letztere nachzuprüfen (BVGE 2009/45 E. 2.3; Urteile des BVGer A 5036/2015 vom 1. Dezember 2015 E. 2.3, A-1428/2013 vom 14. Januar 2014 E. 2.3, A 7164/2007 vom 3. Juni 2010 E. 2.3; vgl. Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 3 zu aArt. 167 DBG; Beusch, Komm. DBG, N. 7 und 12 f. zu aArt. 167 DBG).

### **E. 5.4**

Ziel und Zweck des Steuererlasses ist es, zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen. Bestimmungsgemäss hat er demzufolge der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen (Art. 1 Abs. 1 der früheren Steuererlassverordnung). Dies bedeutet, dass auch bei Vorliegen einer Notlage (vgl. E. 5.1) von einem Erlass abgesehen werden muss, wenn die Mittel der steuerpflichtigen Person in absehbarer Zeit nicht zur Befriedigung der Gläubiger ausreichen werden. Bei einem Verzicht der Steuerbehörden würde in so einem Fall nämlich nicht die steuerpflichtige Person selbst profitieren, sondern primär ihre übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlieren würden. Dies widerspräche Ziel und Zweck des Steuererlasses (statt vieler: Urteile des BVGer A 5036/2015 vom 1. Dezember 2015 E. 2.4, A-1428/2013 vom 14. Januar 2014 E. 2.2.2, A-3888/2013 vom 18. November 2013 E. 2.2.2, A-430/2012 vom 27. Juli 2012 E.

2.2.2, A3232/2011 vom 23. April 2012 E. 2.2.2; vgl. Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 31 N. 16).

### **E. 5.5**

Das Gesetz nennt zwei subjektive Voraussetzungen, die einen Erlass der geschuldeten Abgaben zu rechtfertigen vermögen. Es sind dies das Vorliegen einer Notlage und die grosse Härte (vgl. aArt. 167 Abs. 1 DBG und E. 5.1).

#### **E. 5.5.1**

Die erste im Gesetz genannte Voraussetzung - das Vorliegen einer Notlage - wird in Art. 9 Abs. 1 der früheren Steuererlassverordnung konkretisiert (BVGE 2009/45 E. 2.6, auch zum Folgenden). Demnach liegt eine solche vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Art. 9 Abs. 1 der früheren Steuererlassverordnung).

#### **E. 5.5.2**

Unter Vorbehalt von Art. 10 früheren Steuererlassverordnung ist es unerheblich, aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (Art. 2 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung). Dieser Vorbehalt bezieht sich - entgegen der zu unpräzisen Nennung - nur auf Art. 10 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung (Urteil des BVGer A-3692/2009 vom 10. Dezember 2009 E. 2.7.2, veröffentlicht in: ASA 78 S. 658 ff.; zu dieser Bestimmung sogleich E. 5.5.3; Beusch, Komm. DBG, N. 14 zu aArt. 167 DBG). Mögliche Ursachen für eine derartige Notlage werden beispielhaft in Art. 10 Abs. 1 der früheren Steuererlassverordnung genannt. Dazu gehören unter anderem erhebliche Geschäfts- und Kapitalverluste bei Selbständigerwerbenden und juristischen Personen, wenn dadurch die wirtschaftliche Existenz der Unternehmung sowie Arbeitsplätze gefährdet sind. Ein Erlass soll jedoch in letzterem Fall in der Regel nur dann gewährt werden, wenn auch die anderen gleichrangigen Gläubiger auf einen Teil ihrer Forderungen verzichten (Art. 10 Abs. 1 Bst. c der früheren Steuererlassverordnung). Als weitere Ursachen werden in der Steuererlassverordnung hohe Krankheitskosten, die nicht von Dritten getragen werden, sowie Pflegekosten, soweit sie für die steuerpflichtige Person eine Notlage herbeiführen, genannt (Art. 10 Abs. 1 Bst. d der früheren Steuererlassverordnung). Seit der Einführung der Möglichkeit des Krankheitskostenabzuges gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG hat diese Bestimmung an Bedeutung verloren. Denn aufgrund des Verbots der Doppelberücksichtigung können finanzielle Konstellationen, die bereits im Rahmen des Einschätzungsverfahrens oder der Steuerberechnung berücksichtigt werden konnten, in der Regel nicht noch einmal zur Begründung der zu einem Erlass führenden Notlage herangezogen werden (Urteil des BVGer A-1758/2011 vom 26. März 2012 E. 2.6.2; Urteil des BVGer A-3692/2009 vom 10. Dezember 2009 E. 2.7.2, veröffentlicht in: ASA 78 S. 658 ff.; Beusch, Komm. DBG, N. 15 f. zu aArt. 167 DBG).

#### **E. 5.5.3**

Eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach es auf die Ursache der Notlage nicht ankommt, enthält Art. 10 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung. Liegen nämlich für die Überschuldung andere Gründe vor, als die in Art. 10 Abs. 1 der früheren

Steuererlassverordnung genannten - insbesondere geschäftliche Misserfolge, hohe Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden als Folge eines überhöhten Lebensstandards usw. - so ist ein Erlass der Steuerschuld zugunsten anderer Gläubiger ausgeschlossen bzw. nur in demselben prozentualen Umfang möglich, wie andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten (Art. 10 Abs. 2 früheren Steuererlassverordnung; vgl. Beusch, Komm. DBG, N. 15 f. zu aArt. 167 DBG). Durch das Erfordernis eines gleichwertigen Verzichts der übrigen Gläubiger wird dem Grundsatz von Art. 1 Abs. 1 der früheren Steuererlassverordnung, wonach ein Steuererlass nicht den anderen Gläubigern zugutekommen darf, Rechnung getragen (vgl. E. 5.4).

#### **E. 5.5.4.1**

Die zweite in aArt. 167 Abs. 1 DBG statuierte Voraussetzung verlangt, dass die Notlage zu einer grossen Härte für die steuerpflichtige Person führt. Während das Kriterium der Notlage ausschliesslich die wirtschaftliche Lage des Schuldners bzw. der Schuldnerin berücksichtigt, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich Billigkeitserwägungen (BVGE 2009/45 E. 2.7; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 31 N. 13 und 19).

#### **E. 5.5.4.2**

Gemäss Art. 12 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung wird ein Einkommens- oder Vermögensrückgang bei der Beurteilung des Erlassgesuchs nicht berücksichtigt, falls sich die steuerpflichtige Person freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert hat. Ist dies der Fall, ist die Notlage (im Sinne von aArt. 167 Abs. 1 DBG und Art. 9 f. der früheren Steuererlassverordnung) selbstverschuldet und nicht erlasswürdig (vgl. Urteile des BVGer A-5036/2015 vom 1. Dezember 2015 E. 2.5.2, A1910/2011 vom 5. April 2012 E. 2.8, A-1758/2011 vom 26. März 2012 E. 2.7, A-7668/2010 vom 22. September 2011 E. 2.7.1). Das Vorliegen einer grossen Härte muss in einer solchen Konstellation verneint werden (vgl. Urteil des BVGer A7668/2010 vom 22. September 2011 E. 2.7.1). Die Bestimmung von Art. 12 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung ist durch den dem Anwendungsgebot im Sinne von Art. 190 BV unterliegenden aArt. 167 DBG abgedeckt (BVGE 2015/7 E. 2.3, mit Hinweisen).

#### **E. 5.6**

Beim Entscheid über einen Steuererlass sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheids; zu berücksichtigen sind daneben aber auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (Art. 3 Abs. 1 der früheren Steuererlassverordnung; Beusch, Komm. DBG, N. 27 zu aArt. 167 DBG; Richner et al., a.a.O., N. 22 zu aArt. 167). Die Behörde hat zu prüfen, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen 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 (gemäss Art. 93 SchKG [SR 281.1]) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen (Art. 3 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung); mit anderen Worten werden nur die notwendigen Lebenshaltungskosten berücksichtigt. Wäre der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so ist dies im Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 3 Abs. 3 der früheren Steuererlassverordnung).

## **E. 5.7**

Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen (Art. 8 BV) muss der Steuererlass seltene Ausnahme bleiben (vgl. Beusch, Komm. DBG, N. 6 zu aArt. 167 DBG). Ein Erlass ist ausnahmslos nur dann zulässig, wenn er gesetzlich vorgesehen ist. Undenkbar ist deshalb insbesondere ein «gnadenweiser» Erlass über den gesetzlich geregelten hinaus (vgl. BVGE 2015/7 E. 2.4; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 188, mit weiteren Hinweisen).

## **E. 6**

Nach Art. 161 Abs. 1 Satz 1 DBG wird die direkte Bundessteuer in der Regel in dem vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) bestimmten Zeitpunkt fällig (allgemeiner Fälligkeitstermin). Gemäss Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 10. Dezember 1992 über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer (SR 642.124) gilt als allgemeiner Fälligkeitstermin der 1. März des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres. Laut Art. 161 Abs. 5 DBG bleibt der Fälligkeitstermin unverändert, «auch wenn zu diesem Zeitpunkt dem Steuerpflichtigen lediglich eine provisorische Rechnung zugestellt worden ist oder wenn er gegen die Veranlagung Einsprache oder Beschwerde erhoben hat».

## **E. 7.1**

Im vorliegenden Fall ist unter den Verfahrensbeteiligten zu Recht unbestritten, dass eine Notlage im Sinne des Erlassrechts grundsätzlich gegeben ist. Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid ausführlich dargelegt hat, ist offensichtlich, dass dem Beschwerdeführer mit dem ihm verbleibenden monatlichen Einkommensüberschuss eine Abzahlung aller Schulden innert absehbarer Zeit nicht möglich ist. Auch kann der Beschwerdeführer seine Schulden selbst nach Verwertung seiner ehemaligen Geschäftsliegenschaft gemäss den zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Entscheid höchstwahrscheinlich nicht vollständig aus seinem Vermögen begleichen (vgl. E. 4 ff. des angefochtenen Entscheids). Zwar hat die Vorinstanz angenommen, dass dem Beschwerdeführer trotz Bestehens einer Notlage die Bezahlung eines Teiles der direkten Bundessteuer 2008 möglich bzw. zuzumuten ist und damit von vornherein nur ein Teilerlass in Betracht kommt; sie hat aber auch diesen verworfen (vgl. E. 6.2 des angefochtenen Entscheids). Wie es sich damit verhält, kann freilich dahingestellt bleiben. Denn wie im Folgenden ersichtlich wird, sind unabhängig von der Frage nach der Notlage weder die Voraussetzungen für einen vollständigen Erlass, noch diejenigen für einen Teilerlass der streitbetroffenen Steuer erfüllt.

### **E. 7.2.1**

Die Vorinstanz hat die Möglichkeit eines Teilerlasses unter anderem mit der Begründung verneint, der Beschwerdeführer habe Drittschulden vorgängig bezahlt und diese damit gegenüber dem Fiskus bevorzugt behandelt. Nach Ansicht der Vorinstanz hat der Beschwerdeführer nämlich bei Aufgabe seiner Geschäftstätigkeit bestehende Geschäftsschulden von Fr. [...] mittels Verrechnung mit Guthaben aus Vermögenserträgen sukzessiv abgetragen, und zwar namentlich im Rahmen einer im April 2009 abgeschlossenen Abzahlungsvereinbarung mit den Gläubigerinnen D. \_\_\_\_\_ AG, E. \_\_\_\_\_ AG, F. \_\_\_\_\_ S.A., G. \_\_\_\_\_ AG, H. \_\_\_\_\_ und I. \_\_\_\_\_ (vgl. E. 6.4 des angefochtenen Entscheids). Der Beschwerdeführer bestreitet demgegenüber, dass eine den Steuererlass ausschliessende Gläubigerbevorzugung vorliegt. Er bringt vor, von einer Gläubigerbevorzugung könne im Kontext eines Steuererlassgesuches strenggenommen nur

gesprochen werden, «wenn zur Vermeidung des Ausschlussgrundes der Überschuldung die nicht fiskalischen Gläubiger kurz vor Einreichung eines Erlassgesuches oder nach einem angefochtenen ablehnenden Erlassentscheid schnell abgefunden werden» (Beschwerde, S. 9). Seiner Auffassung nach ist dementsprechend für die Frage des Vorliegens einer Gläubigerbevorzugung nur die Zeit nach rechtskräftiger Veranlagung der zu erlassenden Steuer massgebend. Für diesen Zeitraum könne ihm keine Gläubigerbevorzugung vorgeworfen werden. Die streitbetroffene direkte Bundessteuer 2008 sei nämlich erst mit Einspracheentscheid vom 16. Januar 2013 rechtskräftig verfügt und fällig geworden. Die Tilgung der bei Aufgabe seiner Geschäftstätigkeit im Jahre 2008 bereits fälligen Geschäftsschulden sei früher erfolgt und bis Ende des Jahres 2012 abgeschlossen gewesen. Der Beschwerdeführer sei im Übrigen gezwungen gewesen, die Abzahlungsvereinbarung vom April 2009 abzuschliessen, um seitens der Lieferantengläubiger drohende Zwangsvollstreckungsmassnahmen abzuwenden. Er habe damit klarerweise auch nicht etwa die Absicht verfolgt, einen Ausschluss des Steuererlasses wegen fehlender Möglichkeit einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage zu vermeiden.

### **E. 7.2.2**

In tatsächlicher Hinsicht ist vorliegend unbestritten, dass die direkte Bundessteuer des Jahres 2008 mit Einspracheentscheid vom 16. Januar 2013 rechtskräftig festgesetzt wurde. Fällig wurde diese Steuer freilich entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers schon früher, nämlich - unabhängig vom Einspracheverfahren oder der Zustellung einer provisorischen Rechnung - am allgemeinen Fälligkeitstermin, d.h. am 1. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres, also am 1. März 2009 (vgl. E. 6). Es ist weiter unbestritten und erstellt, dass der Beschwerdeführer gemäss der von ihm im April 2009 abgeschlossenen Abzahlungsvereinbarung mit der hier streitbetroffenen Steuerforderung gleichrangige Schulden von privaten Gläubigern in der Höhe von Fr. [...] bis Ende des Jahres 2012 getilgt hat und folglich bezüglich dieser Schulden keine Forderungsverzichte erfolgten.

### **E. 7.2.3**

Der Beschwerdeführer hat - wie aufgezeigt - nach Eintritt der Fälligkeit der direkten Bundessteuer 2008 mit der entsprechenden Steuerforderung gleichrangige Forderungen von privaten Gläubigern in einem diese Steuer übersteigenden Umfang beglichen. Damit hat er aber diese Forderungen gegenüber den streitbetroffenen Steuerschulden bevorzugt behandelt. Diese Bevorzugung von Forderungen dritter Gläubiger gegenüber derjenigen des Fiskus wiegt vorliegend schwer und schliesst einen (teilweisen oder vollumfänglichen) Steuererlass von Bundesrechts wegen aus (vgl. vorn E. 5.5.2 f.; siehe dazu ferner auch Urteil des BVGer A 1758/2011 vom 26. März 2012 E. 3.1.1, Urteil des BVGer A-3692/2009 vom 10. Dezember 2009 E. 2.1.1, veröffentlicht in: ASA 78 S. 658 ff.). Denn unter den gegebenen Umständen lässt sich nicht von der Hand weisen, dass sich der Beschwerdeführer mit dieser bevorzugten Behandlung von Forderungen privater Gläubiger im Sinne von Art. 12 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung in ihm vorzuwerfender Weise freiwillig eines Teils seiner Vermögenswerte entäussert hat und er es damit zugleich verunmöglicht hat, dass mit dem Steuererlass ein einzig ihm zugutekommender Sanierungsbeitrag geleistet bzw. eine Sanierung unter Einbezug sämtlicher Gläubigerinnen und Gläubiger durchgeführt wird (vgl. Art. 1 Abs. 1 der früheren Steuererlassverordnung sowie E. 5.4).

#### **E. 7.2.4**

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers lässt sich gegen den hiervoor gezogenen Schluss nicht mit Erfolg vorbringen, die Steuerforderung für das Jahr 2008 sei im Zeitpunkt der Erfüllung der erwähnten Forderungen Privater noch nicht rechtskräftig festgesetzt gewesen. Denn massgebend ist allein, dass die Steuerforderung bereits fällig (wenn auch noch nicht betragsmässig bestimmt) war, als der Beschwerdeführer die Forderungen seiner privaten Gläubiger beglichen hat. Dies ergibt sich schon aus der Regelung, wonach beim Erlassentscheid zu berücksichtigen ist, ob der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit einer fristgerechte Zahlung möglich gewesen wäre (vgl. E. 5.6 am Ende; siehe dazu auch - allerdings zum Berner Steuergesetz - Markus Langenegger, in: Christoph Leuch [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 12 zu Art. 240c StG BE, wonach beim Erlassentscheid «die finanzielle Situation im Zeitpunkt der Fälligkeit der [Steuer-]Forderung in die Beurteilung einbezogen wird»). Keine Rolle spielt sodann, ob die vom Beschwerdeführer erfüllten privaten Geschäftsschulden - wie von ihm geltend gemacht - bereits im Jahr 2008 fällig waren. Denn so oder anders hat der Beschwerdeführer mit seinem Vorgehen diese Geschäftsschulden (bzw. die privaten Gläubiger) gegenüber der Steuerforderung (bzw. dem Fiskus) bevorzugt behandelt. Der Beschwerdeführer stösst im Übrigen ins Leere, soweit er unter Berufung auf eine Literaturstelle (Langenegger, a.a.O., N. 10 zu Art. 240c StG BE) sinngemäss geltend macht, eine dem Steuererlass entgegenstehende Gläubigerbevorzugung könne frühestens kurz vor Einreichung des Erlassgesuches erfolgen und setze die - bei ihm nicht nachweisbare - Absicht voraus, den Ausschluss des Steuererlasses infolge Überschuldung abzuwenden. An der angerufenen Stelle aus einem Kommentar wird nämlich lediglich (zum hier ohnehin nicht massgeblichen Steuergesetz des Kantons Bern) festgehalten, dass es - obschon ein entsprechendes einseitiges Tilgen bestehender Schulden eine nicht zu tolerierende Gläubigerbevorzugung bilde - immer wieder vorkomme, «dass ein Gesuchsteller zur Vermeidung des Ausschlussgrundes der Überschuldung die nicht fiskalischen Gläubiger kurz vor der Gesuchstellung oder nach einem angefochtenen, ablehnenden Erlassentscheid schnell abfinden will» (Langenegger, a.a.O., N. 10 zu Art. 240c StG BE). Langenegger spricht sich an der einschlägigen Stelle bezeichnenderweise nicht darüber aus, ob auch in anderen Konstellationen wie namentlich der vorliegenden eine unzulässige Gläubigerbevorzugung anzunehmen ist.

#### **E. 7.2.5**

Aus den Akten geht zudem - wie erwähnt - nicht hervor, dass andere Gläubiger auf ihre Forderungen (zumindest teilweise) verzichtet hätten, womit auch kein Fall von Art. 10 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung vorliegt. Ausgeschlossen ist damit von vornherein ein teilweiser Steuererlass in gleichem Umfang wie im Fall eines durch die übrigen Gläubiger erfolgenden Verzichts (vgl. E. 5.5.3). Auch gibt es mangels eines solchen Verzichts keinen Grund, einen Erlass aufgrund einer Notlage im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. c der früheren Steuererlassverordnung zu gewähren. Es besteht bei der gegebenen Sachlage im Übrigen aufgrund des Ausschlusses des Erlasses infolge einer freiwilligen Entäusserung von Vermögenswerten im Sinne von Art. 12 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung kein Anlass zur Klärung der Frage, ob eine Notlage im Sinne von Art. 10 Abs. 1 der früheren Steuererlassverordnung oder eine solche gemäss Art. 10 Abs. 2 der früheren Steuererlassverordnung gegeben ist (vgl. E. 5.5.2, 5.5.4.2 und 7.2.3).

#### **E. 8**

Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz zu Recht keinen Erlass gewährt.

## **E. 9**

Es bleibt zu untersuchen, ob die EEK den im Erlassverfahren gestellten Antrag auf unentgeltliche Verbeiständung richtigerweise abgewiesen hat.

### **E. 9.1.1**

Gemäss Art. 65 Abs. 1 VwVG hat die zuständige Behörde einer Verfahrenspartei auf deren Gesuch hin unentgeltliche Prozessführung zu gewähren, falls diese mittellos ist und die gestellten Begehren nicht aussichtslos erscheinen; ist zur Wahrung ihrer Rechte eine Vertretung notwendig, bestellt sie ihr zusätzlich einen amtlichen Anwalt (Art. 65 Abs. 2 VwVG). Entgegen ihrer Einordnung im Abschnitt über das Beschwerdeverfahren gelten diese Bestimmungen nicht nur für streitige, sondern auch für nichtstreitige Verwaltungsverfahren (Urteil des BVGer A-3535/2010 vom 14. Juli 2010 E. 3, mit Hinweisen).

### **E. 9.1.2**

Die prozessuale Bedürftigkeit ist nach der gesamten wirtschaftlichen Situation des Rechtsuchenden im Zeitpunkt der Einreichung des Gesuchs zu beurteilen. Zu diesem Zweck sind zum einen alle finanziellen Verpflichtungen des Gesuchstellers zu berücksichtigen und zum anderen seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu prüfen (Urteile des BGer 2C\_793/2012 vom 20. November 2012 E. 4.2, 9C\_84/2011 vom 24. Mai 2011 E. 2.2, 5A\_382/2010 vom 22. September 2010 E. 3.1; Verfügung des BStGer, Strafkammer, SN.2013.11 vom 16. Oktober 2013 E. 3.5). Ein Gesuchsteller gilt dann nicht als bedürftig, wenn er in der Lage ist, seine Prozesskosten aus dem realisierbaren Einkommen und Vermögen, nach Abzug der Lebenshaltungskosten für sich und die Familie, innert angemessener Frist zu bezahlen (BGE 124 I 1 E. 2a, 120 Ia 179 E. 3a; Urteil des BGer 2A.681/2005 vom 19. Januar 2006 E. 2.2.1). In der Rechtsprechung wurde immer wieder betont, dass nicht schematisch auf das Existenzminimum abgestellt werden dürfe, sondern die individuellen Umstände zu berücksichtigen seien (BGE 135 I 221 E. 5.1, 124 I 1 E. 2a, mit Hinweisen). Nach der Praxis des Bundesverwaltungsgerichts wird zum betriebsrechtlichen monatlichen Grundbetrag für Nahrung, Kleidung, Wäsche, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Privatversicherungen, Kulturelles und Auslagen für Strom sowie Gas (von Fr. 1'200.- für einen alleinstehenden Schuldner [vgl. Ziff. I./1 der Richtlinien der Konferenz der Betriebs- und Konkursbeamten der Schweiz vom 1. Juli 2009 für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums [Notbedarf] nach Art. 93 SchKG]) ein prozessualer Zuschlag von 20 % addiert (Urteil des BVGer A-1371/2012 vom 12. Juli 2012 E. 2.2.2). Die unentgeltliche Prozessführung kann insbesondere verweigert werden, falls der Gesuchsteller die erforderlichen Gerichts- sowie Anwaltskosten in absehbarer Zeit aus Einkommensüberschüssen zu bezahlen vermag (vgl. BGE 135 I 221 E. 5.1, 109 Ia 5 E. 3a; Urteil des BGer 1P.668/2004 vom 26. Januar 2005 E. 4.1; Urteil des BVGer A-612/2015 vom 4. März 2016 E. 1.3.1). Der Nachweis der Bedürftigkeit obliegt dem Gesuchsteller, weshalb dieser insbesondere die Pflicht hat, seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse umfassend darzulegen und soweit wie möglich zu belegen. Aus den eingereichten Belegen muss auf jeden Fall der aktuelle Grundbedarf hervorgehen. Die Belege haben zudem über sämtliche finanziellen Verpflichtungen des Gesuchstellers selber und gegebenenfalls seiner Familienangehörigen sowie über deren Einkommens- und

Vermögensverhältnisse Aufschluss zu geben (vgl. zum Ganzen BGE 127 I 202 E. 3).

### **E. 9.1.3**

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Prozessbegehren dann als aussichtslos anzusehen, wenn die Erfolgsaussichten (ex ante betrachtet) beträchtlich geringer sind als die Gefahr des Unterliegens und die Begehren deshalb kaum als ernsthaft bezeichnet werden können (BGE 129 I 129, mit Hinweisen).

### **E. 9.2**

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid in Bezug auf die finanziellen Verhältnisse des Beschwerdeführers einen Einkommensüberschuss von Fr. 2'158.- pro Monat ermittelt. Dabei hielt sie fest, dass aufgrund dieses Einkommensüberschusses - selbst unter Berücksichtigung eines praxisgemäss gewährten prozessualen Zuschlages auf dem betriebsrechtlichen Grundbetrag - wohl keine Mittellosigkeit anzunehmen sei. Die Vorinstanz qualifizierte sodann das Erlassgesuch als aussichtslos (E. 7.3 des angefochtenen Entscheids). Würde man vom seitens der Vorinstanz errechneten monatlichen Einkommensüberschuss von Fr. 2'158.- ausgehen und davon den prozessualen 20 %-Zuschlag auf dem (sich auf Fr. 1'200.- belaufenden) betriebsrechtlichen Grundbetrag für Lebenshaltungskosten, also Fr. 240.-, abziehen, ergäbe sich ein Einkommensüberschuss von Fr. 1'918.- pro Monat. Unabhängig davon, ob man für den massgebenden Zeitpunkt der Einreichung des Gesuchs um unentgeltliche Verbeiständung bei der Vorinstanz von letzterem monatlichen Einkommensüberschuss oder aber (zugunsten des Beschwerdeführers) vom - freilich für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bestimmten - Einkommensüberschuss von Fr. 816.25 pro Monat gemäss der Zwischenverfügung vom 21. Dezember 2015 ausgeht, ist die Mittellosigkeit des Beschwerdeführers im vorinstanzlichen Verfahren zu verneinen. Denn der Beschwerdeführer hat es versäumt, die Höhe der von ihm zu bezahlenden Anwaltskosten im vorinstanzlichen Verfahren zu substantiieren, weshalb nicht ausgeschlossen werden kann, dass er mit dem ihm seinerzeit verbliebenen monatlichen Einkommensüberschuss die Anwaltskosten innert absehbarer Zeit zu bezahlen vermochte. Es rechtfertigt sich im vorliegenden Zusammenhang nicht, die Höhe dieser Anwaltskosten - wie die Kosten der Rechtsvertretung im Beschwerdeverfahren in der Zwischenverfügung vom 21. Dezember 2015 - zu schätzen, da neben diesen Anwaltskosten im vorinstanzlichen Verfahren (im Unterschied zum grundsätzlich in erheblicher Weise kostenpflichtigen Beschwerdeverfahren) von vornherein keine Verfahrenskosten zu erwarten waren (vgl. Art. 24 Abs. 1 der früheren Erlassverordnung). Nach dem Gesagten waren und sind die Voraussetzungen für die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistandes im vorinstanzlichen Verfahren mangels Nachweises der Mittellosigkeit im massgebenden Zeitpunkt nicht erfüllt. Ob auch wegen Aussichtslosigkeit des Erlassgesuches keine unentgeltliche Verbeiständung zu erfolgen hatte, kann unter diesen Umständen dahingestellt bleiben.

### **E. 10**

Gemäss dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Da der Beschwerdeführer vollständig unterliegt, wären ihm an sich die Kosten des Beschwerdeverfahrens (von Fr. 4'000.-) aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Nachdem ihm mit Zwischenverfügung vom 21. Dezember 2015 die unentgeltliche Rechtspflege gewährt wurde, ist er jedoch von der Bezahlung der Verfahrenskosten befreit

(vgl. Art. 65 Abs. 1 VwVG). Angesichts seines Unterliegens hat der Beschwerdeführer keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2] e contrario). Fürsprecher C.\_\_\_\_\_, der mit Zwischenverfügung vom 21. Dezember 2015 als unentgeltlicher Rechtsbeistand des Beschwerdeführers eingesetzt wurde und den Beschwerdeführer bis zur Niederlegung des Mandates gemäss Schreiben vom 18. April 2016 vertrat, ist aus der Gerichtskasse eine Entschädigung aus unentgeltlicher Rechtspflege auszurichten (vgl. Urteile des BVerG A 5172/2014 vom 8. Januar 2016 E. 14.2, A 3403/2013 vom 17. November 2014 E. 5.3). Da der frühere Vertreter des Beschwerdeführers keine Kostennote eingereicht hat, ist die Entschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (vgl. - allerdings in Bezug auf die Parteientschädigung - Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 12 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Entschädigung für die unentgeltliche Verbeiständung (ebenso wie eine Parteientschädigung) nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (Urteil des BVerG A-5172/2014 vom 8. Januar 2015 E. 13.5). Es rechtfertigt sich, die dem unentgeltlichen Rechtsbeistand auszurichtende Entschädigung vorliegend ermessensweise sowie in Anlehnung an die Praxis zur Parteientschädigung auf Fr. 6'000.- (inkl. Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c in Verbindung mit Art. 12 VGKE) festzusetzen. Der Beschwerdeführer wird im Übrigen darauf hingewiesen, dass er nach Art. 65 Abs. 4 VwVG, sollte er als bedürftige Partei später zu hinreichenden Mitteln gelangen, der Gerichtskasse für die erwähnte Entschädigung Ersatz zu leisten hat.

#### **E. 11**

Gemäss der Übergangsbestimmung zum Steuererlassgesetz von Art. 132a BGG richtet sich das Beschwerdeverfahren gegen Entscheide, welche vor Inkrafttreten des Steuererlassgesetzes ergangen sind, nach dem bisherigen Recht. E contrario folgt aus dieser Vorschrift, dass sich die Frage nach einer Weiterzugsmöglichkeit des vorliegenden, nach Inkrafttreten des Steuererlassgesetzes am 1. Januar 2016 gefällten Entscheids nach dem neuen Recht richtet (vgl. auch Michael Beusch/Susanne Raas, Neuregelung des Steuererlasses - alter Wein in neuen Schläuchen?, zsis) 1/2016, S. 9 Fn. 24). Gemäss Art. 83 Bst. m BGG in der heute geltenden Fassung kann der vorliegende Entscheid über den Erlass der direkten Bundessteuer nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt. Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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