

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00029 vom 11. Mai 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-05-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00029

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00029 du 11 mai 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00029 del 11 maggio 2009

Regeste

Steuererlass (Direkte Bundessteuer 2003) | Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts als Beschwerdeinstanz gegen Steuererlassentscheide; Verletzung der Begründungspflicht Gestützt auf die Rechtsweggarantie ist auf die Beschwerde gegen Erlassentscheide des kantonalen Steueramts einzutreten (E. 1.1). Die Begründung des Steuererlassentscheids ist so abzufassen, dass der betroffene Gesuchsteller in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen, welche das kantonale Steueramt seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen. Standardisierte Begründungen genügen bei Entscheiden im Steuererlassverfahren nicht (E. 2.2.1). Die Begründungspflicht ist im vorliegenden Fall verletzt. Im Steuererlassverfahren gilt neben dem Mitwirkungs- auch der Untersuchungsgrundsatz. Die offenkundig rechtsunkundige Beschwerdeführerin, der die schriftliche Auskunft nicht zugemutet werden kann, hätte zur mündlichen Auskunftserteilung vorgeladen werden müssen (E. 2.2.2). Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2009.00029 Entscheid der 2. Kammer vom 9. September 2009 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz) , Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Eliane Fischer. In Sachen A , Beschwerdeführerin, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Steuererlass (Direkte Bundessteuer 2003), hat sich ergeben: I. A ersuchte am 5. September 2006 das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Bundessteuer, um Erlass der direkten Bundessteuer 2003. Das Steueramt verlangte von der Gesuchstellerin mit Aufforderung vom 25. November 2008 und Mahnung vom 12. Januar 2009 vergeblich, Angaben mit Belegen über ihre aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse beizubringen. Aus diesem Grund trat es am 12. Februar 2009 auf das Erlassgesuch nicht ein. II. Mit Beschwerde vom 11. März 2009 beantragte A dem Verwaltungsgericht sinngemäss, es sei ihr der Erlass der direkten Bundessteuer 2003 zu gewähren. Das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Bundessteuer, schloss auf Abweisung der Beschwerde und verlangte die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Der Einzelrichter überwies die Akten an die 2. Kammer. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Gemäss der am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen und von den Kantonen laut Art. 130 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz; BGG) nach Ablauf einer Frist von zwei Jahren nach deren Inkrafttreten, also ab 1. Januar 2009, zu gewährleistenden Rechtsweggarantie von Art. 29a der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) hat jede Person bei Rechtsstreitigkeiten Anspruch auf Beurteilung durch eine richterliche Behörde, welche die Streitigkeit unter

rechtlichen und tatsächlichen Gesichtspunkten umfassend überprüfen kann. Da das kantonale Steueramt als verwaltungsinterne Rechtsmittelinstanz die Anforderungen an eine richterliche Behörde im Sinn von Art. 29a BV nicht erfüllt, hat das Verwaltungsgericht nach Ablauf der erwähnten Übergangsfrist auf die Beschwerde gegen Erlassentscheide des kantonalen Steueramts, Dienstabteilung Bundessteuer, einzutreten. Innert der bundesrechtlichen Übergangsfrist hat der Kanton Zürich keine Ausführungsbestimmungen über die Zuständigkeit, die Organisation und das Verfahren der (bundesgerichtlichen) Vorinstanzen erlassen, sodass das Verwaltungsgericht lückenfüllend eine Übergangsregelung zu treffen hat. Diese erfolgt sinnvollerweise in Anlehnung an den Beschluss des Regierungsrats vom 9. Dezember 2008 "Verwirklichung der Rechtsweggarantie (Art. 291 BV) im Verwaltungsverfahren per 1. Januar 2009, Weisung an die Behörden", womit die Verwaltungsbehörden ersucht werden, ihre Verfügungen ab 1. Januar 2009 mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen, die den Vorgaben des übergeordneten Rechts (Rechtsweggarantie; Vorinstanzenregelung des Bundesgerichtsgesetzes) sowie den Erwägungen des Regierungsrats (unter Kap. B, Ziff. 5) entspricht, wonach es ab 1. Januar 2009 möglich sein werde, sämtliche Entscheide aus dem Bereich des Steuerrechts vom Verwaltungsgericht als letzte kantonale Instanz beurteilen zu lassen. In Übereinstimmung mit diesen Weisungen, welche das verwaltungsinterne Rechtsmittelverfahren betreffen, hat das Verwaltungsgericht auf alle Beschwerden im Bereich des Steuerrechts einzutreten, welche vom kantonalen Steueramt, der Finanzdirektion oder vom Regierungsrat nach dem 1. Januar 2009 beurteilt worden sind. Das gilt auch für Steuererlassentscheide im Bereich der direkten Bundessteuer, für welche das kantonale Steueramt als Erlassbehörde zuständig ist (Art. 4 und 6 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung [EV]); § 6 lit. j der kantonalen Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998). Auf die Beschwerde ist demzufolge einzutreten. 1.2 Richtet sich die Beschwerde – wie hier – gegen einen Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts, so darf das Verwaltungsgericht lediglich prüfen, ob das Steueramt zu Recht auf das Erlassgesuch nicht eingetreten ist; ein weiter gehender, materiellrechtlicher Entscheid – namentlich über den Steuererlass selber – ist dem Gericht verwehrt (vgl. BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3, www.bger.ch ; RB 1999 Nr. 152). Auf den sinngemässen Antrag der Beschwerdeführerin auf Erlass der direkten Bundessteuer 2003 ist demzufolge nicht einzutreten.

E. 2.1

Dem Steuerpflichtigen, für den infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, können gemäss Art. 167 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden (Abs. 1). Das Erlassgesuch muss schriftlich begründet und mit den nötigen Beweismitteln der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer eingereicht werden (Abs. 2 Satz 1). Für die gesuchstellende Person gelten nach Art. 18 Abs. 1 EV die Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten nach dem DBG (Satz 1). Sie hat den Erlassbehörden umfassende Auskunft über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse zu erteilen (Satz 2). Erfüllt die gesuchstellende Person ihre Verfahrenspflichten trotz Aufforderung und Mahnung nicht, so wird gemäss Art. 18 Abs. 2 EV auf das Gesuch nicht eingetreten. Über vor dem 1. Juli 2009 eingereichte Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von weniger als

Fr. 5'000.- pro Steuerjahr entscheidet gemäss Art. 4 Abs. 1 und 2 EV (in der ursprünglichen Fassung) die kantonale Erlassbehörde, d.h. das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Bundessteuer, während die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer zum Entscheid über Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von mindestens Fr. 5'000.- pro Steuerjahr zuständig ist. Für Gesuche, die nach dem 1. Juli 2009 eingereicht werden, beläuft sich der massgebliche Steuerbetrag auf Fr. 25'000.- (Art. 4 in Verbindung mit Art. 29 EV in der Fassung vom 2. Juni 2009, in Kraft seit 1. Juli 2009).

E. 2.2.1

Steuererlassentscheide sind nach Art. 116 Abs. 2 DBG und (entsprechend) Art. 25 EV sowie Art. 29 Abs. 2 BV in Verbindung mit Art. 167 DBG dem Gesuchsteller mit Begründung schriftlich mitzuteilen. Die Begründung ist jedenfalls so abzufassen, dass der betroffene Gesuchsteller dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen, welche das kantonale Steueramt seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen (vgl. BGE 119 Ia 264 E. 4d; BGE 121 I 54 E. 2c). Auf diese Weise soll er beurteilen können, ob und mit welchen Argumenten er den Entscheid auf dem Rechtsmittelweg weiterziehen will. Schliesslich ermöglicht die vorinstanzliche Begründung dem Verwaltungsgericht die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung. Das kantonale Steueramt muss sich nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Es kann sich auf die für die Verfügung bzw. den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. BGE 117 Ib 64 E. 4; BGE 121 I 54 E. 2c). Dass bei Verfügungen im Bereich der Massenverwaltung, etwa bei Veranlagungsverfügungen, standardisierte Begründungen und die Angabe von Abweichungen zur Steuererklärung genügen können, gilt nicht für Entscheide im Steuererlassverfahren. Deren Begründung hat neben der für die Zuständigkeit der Erlassbehörde unerlässlichen Angabe des vom Erlassgesuch betroffenen Steuerbetrags insbesondere auch darzulegen, dass und inwiefern im Einzelnen die Voraussetzungen eines Steuererlasses erfüllt sind oder nicht.

E. 2.2.2

Das Verwaltungsgericht ist aufgrund der Begründung des kantonalen Steueramts nicht in der Lage, dessen Entscheid nachzuvollziehen und zu überprüfen. So ist – selbst in Verbindung mit den Akten – nicht feststellbar, ob die Beurteilung des Erlassgesuchs der Beschwerdeführerin überhaupt in den Zuständigkeitsbereich des kantonalen Steueramts fällt, was nur zutrifft, wenn sich der vom Gesuch betroffene Steuerbetrag der Steuerperiode 2003 auf weniger als Fr. 5'000.- beläuft (Art. 4 Abs. 1 und 2 EV). Im Gesuch vom 5. September 2006 wird ein Betrag von "... SF" erwähnt, der zwar gegen die vorinstanzliche Zuständigkeit (und derjenigen des Verwaltungsgerichts) zu sprechen scheint, aber wohl nicht der zu erlassenden Steuer entspricht. Des Weiteren hat das kantonale Steueramt zu Recht festgestellt, dass die Beschwerdeführerin die verlangten Unterlagen – ein auszufüllendes detailliertes amtliches Formular samt Belegen – trotz Mahnung nicht beigebracht hat. Folglich hat diese trotz Mahnung Verfahrenspflichten im Sinn von Art. 126 DBG verletzt, wonach der Steuerpflichtige alles zu tun hat, um eine vollständige und richtige – d.h. gesetzmässige – Feststellung der Steuer bzw. deren Erlass zu ermöglichen, und er auf Verlangen mündlich oder schriftlich (insbesondere) Auskunft zu erteilen sowie Belege vorzulegen hat. Im Zusammenhang mit der Steuerfestsetzung führt eine derartige Verfahrenspflichtverletzung allerdings zu einer Ermessensveranlagung (Art. 130 Abs. 2 DBG) und damit zu einer annäherungsweise Schätzung der

Steuerfaktoren (vgl. Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2.A. Basel 2008, Art. 130 DBG N. 45 ff.). Mit Blick auf den Steuererlass müsste eine Pflichtverletzung also zur Feststellung führen, ob der Erlass (gänzlich oder teilweise) zu gewähren sei oder nicht. Die undifferenziert vorgesehene Rechtsfolge von Art. 18 Abs. 2 EV des Nichteintretens auf das Gesuch für alle Verfahrenspflichtverletzungen ist kaum haltbar (Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2.A. Basel 2008, Art. 167 DBG N. 28), weil damit ein Rechtsmittelverlust einhergeht, der rechtsstaatlich fragwürdig ist. Denn auch im Steuererlassverfahren gilt neben dem Mitwirkungs- auch der Untersuchungsgrundsatz, haben doch laut Art. 123 DBG die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen und stellt ihnen das Gesetz zu diesem Zweck verschiedene Untersuchungsmittel zur Verfügung. Dabei sind namentlich rechtsunkundige und prozessual unbeholfene Steuerpflichtige vor den Folgen einer mangelhaften Prozessführung zu bewahren. Das gilt insbesondere, wenn Gesuchstellende – wie offenkundig die Beschwerdeführerin – mit dem Ausfüllen des detaillierten amtlichen Formulars überfordert sind. In derartigen Fällen sind Gesuchstellende, denen die schriftliche Auskunft nicht zugemutet werden kann, zur mündlichen Auskunftserteilung vorzuladen (vgl. Art. 126 Abs. 2 DBG; Zweifel, Art. 126 DBG N. 4 und 19). Jedenfalls muss ein Nichteintretensentscheid wegen mangelnder Mitwirkung auf krasse Fälle beschränkt bleiben und ist auf Vorbringen der Gesuchstellenden, welche für den Steuererlass bedeutsam sind, einzugehen. Das hat das kantonale Steueramt mit Blick etwa auf die Darstellung der Beschwerdeführerin, sie sei alleinerziehend und IV-Rentnerin, unterlassen. Es ist anzumerken, dass es dem Steueramt im Licht des Untersuchungsgrundsatzes ohne weiteres zumutbar gewesen wäre, die Steuerakten der Beschwerdeführerin beizuziehen.

E. 2.3

Das kantonale Steueramt, das gegen die Begründungspflicht und damit den in Art. 29 Abs. 2 BV verankerten Grundsatz des rechtlichen Gehörs verletzt hat, wird im zweiten Rechtsgang einen neuen, hinreichend begründeten Steuererlassentscheid fällen müssen, sofern es sich tatsächlich aufgrund des vom Steuererlassgesuch betroffenen Steuerbetrags zuständig erweist. Das führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

E. 3

Angesichts der festgestellten Gehörsverletzung rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG); ihr steht keine Parteientschädigung zu (Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG).

E. 4

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ist in Steuererlassfällen ausdrücklich ausgeschlossen (Art. 83 lit. m BGG). Da das Gesetz keinen unbedingten Rechtsanspruch auf Erlass der Steuer gewährt, steht auch die subsidiäre Verfassungsbeschwerde (Art. 113 BGG) nicht zur Verfügung (BGr, Urteil vom 13. August 2009, 2D_49/2009, www.bger.ch). Einzig die Verletzung verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien könnte mit subsidiärer Verfassungsbeschwerde gerügt werden. Demgemäss entscheidet die Kammer :

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