

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00085 vom 27. Juni 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-06-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00085

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00085 du 27 juin 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00085 del 27 giugno 2008

Regeste

Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2001) | Steuererlass bei Überschuldung Eintreten gestützt auf Rechtsweggarantie (E. 1). Das Verwaltungsgericht prüft den Entscheid der Finanzdirektion auf Rechtsverletzung, einschliesslich der rechtsverletzenden Ermessensausübung (E. 2.1). Anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide der Steuerrekurskommissionen gibt es bei der Beschwerde gegen Entscheide der Finanzdirektion keinen Novenausschluss, weil das Verwaltungsgericht hier als einziges Gericht amtet (E. 2.2). Wenn sich die Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid der Finanzdirektion richtet darf das Verwaltungsgericht lediglich die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage überprüfen (E. 2.3). Die Kognition der Finanzdirektion erstreckt sich auch auf Angemessenheit (E. 3). Die Voraussetzungen für die Gewährung eines Steuererlasses sind im vorliegenden Fall trotz der offensichtlichen Notlage des Beschwerdeführers nicht erfüllt, denn eine solche würde angesichts der hohen Verschuldung des Beschwerdeführers nicht zur Sanierung seiner wirtschaftlichen Lage beitragen, sondern käme letztlich nur seinen anderen Gläubigern zugute (E. 5). Es werden keine Kosten erhoben (E. 6). Rechtsmittelbelehrung (E. 7). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Kammer. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Gemäss der seit 1. Januar 2009 zu gewährleistenden Rechtsweggarantie (Art. 29a der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]; Art. 130 Abs. 3 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG]) hat jede Person bei Rechtsstreitigkeiten Anspruch auf Beurteilung durch eine richterliche Behörde, welche die Streitigkeit unter rechtlichen und tatsächlichen Gesichtspunkten umfassend überprüfen kann. Da die Finanzdirektion als verwaltungsinterne Rechtsmittelinstanz die Anforderungen an eine richterliche Behörde im Sinn von Art. 29a BV nicht erfüllt, hat das Verwaltungsgericht – entgegen den Bestimmungen von § 185 Abs. 3 und § 186 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) – auf Beschwerden gegen Erlassentscheide der Finanzdirektion einzutreten, die nach dem 1. Januar 2009 gefällt worden sind (vgl. auch Beschluss des Regierungsrats vom 9. Dezember 2008 "Verwirklichung der Rechtsweggarantie (Art. 291 BV) im Verwaltungsverfahren per 1. Januar 2009, Weisung an die Behörden", Kap. B, Ziff. 5).

E. 2.1

Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend

gemacht werden. Dem Gericht ist es indessen verwehrt, das von der Finanzdirektion in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Finanzdirektion zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, insbesondere auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.2

Anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide der Steuerrekurskommissionen, die erste gerichtliche Instanzen sind, rechtfertigt sich bei der Beschwerde gegen Entscheide der Finanzdirektion kein Novenausschluss, weil das Verwaltungsgericht hier als einziges Gericht amtiert. Infolgedessen sind bis zum Ablauf der Beschwerdefrist neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig.

E. 2.3

Richtet sich die Beschwerde gegen einen Entscheid, womit die Finanzdirektion auf den Rekurs des Beschwerdeführers nicht eingetreten ist, so darf das Verwaltungsgericht lediglich überprüfen, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leide. Ein weitergehender, materiell-rechtlicher Entscheid ist dem Gericht verwehrt (RB 1999 Nr. 152). Die Finanzdirektion ist zu Recht auf den Rekurs mit Bezug auf das Gesuch um Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2002 nicht eingetreten, weil die Gemeindebehörde hierüber nicht entschieden hatte und diesbezüglich kein anfechtbarer Entscheid vorlag. Der Beschwerdeführer setzt sich mit der vorinstanzlichen Begründung nicht auseinander, sondern begnügt sich damit, in der Beschwerdeschrift das Erlassgesuch zu wiederholen. Insoweit kann aber nach dem Gesagten auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

E. 3

Im Rekursverfahren vor Finanzdirektion gelten nach § 185 Abs. 2 und § 186 Abs. 2 StG die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen (§§ 147 ff. StG) sinngemäss. Laut § 148 Abs. 3 StG stehen der Finanzdirektion somit dieselben Befugnisse zu wie den Steuerbehörden im Einschätzungsverfahren. Die Finanzdirektion hat infolgedessen nicht nur alle Sachverhalts- und Rechtsmängel von Erlassentscheiden der Gemeindebehörden frei zu beurteilen, sondern sie hat diese auch auf Angemessenheit hin zu überprüfen. Sie darf (und muss) somit ihr Ermessen an die Stelle des Ermessens der kommunalen Behörden setzen (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 147 N. 32 ff.). Angesichts des nunmehr möglichen Weiterzugs der Rekursentscheide mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht ist keine Notwendigkeit der Finanzdirektion mehr ersichtlich, ihre Überprüfungsbefugnis entsprechend derjenigen des Verwaltungsgerichts auf Rechtsverletzungen einzuschränken. Sie hat somit die Erlassentscheide auch auf Angemessenheit hin zu überprüfen.

E. 4.1

Steuerpflichtigen, deren Leistungsfähigkeit durch besondere Verhältnisse, wie aussergewöhnliche Belastung durch den Unterhalt der Familie, andauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit, Unglücksfälle, Verarmung, Erwerbsunfähigkeit oder andere Umstände beeinträchtigt ist, können Steuern gestützt auf § 183 StG ganz oder teilweise erlassen werden. Ob bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ein Anspruch auf Steuererlass besteht oder nicht (bejahend Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches

Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 31 N. 3 und 8; verneinend BGr, 27. Juni 2008, 2D_63/2008, E. 2.2, www.bger.ch; BGE 122 I 373 E. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 183 N. 5), kann letztlich offengelassen werden. Denn die Erlassbehörde der Gemeinde (§ 184 StG) muss bei der Beurteilung, ob die Erlassvoraussetzungen – Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen durch besondere Verhältnisse – im Einzelfall erfüllt sind, ohnehin der Natur der Sache entsprechend über ein (pflichtgemäss auszuübendes) Ermessen verfügen (vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002, S. 348; Michael Beusch in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel etc. 2008, Art. 167 DBG N. 8).

E. 4.2

Mit einem Steuererlass verzichtet das Gemeinwesen auf einen ihm zustehenden Anspruch. 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. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen (Art. 8 BV) darf ein Steuererlass nur in seltenen Ausnahmefällen und unter bestimmten Voraussetzungen gewährt werden. Der Steuererlass setzt die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit durch besondere Verhältnisse, also eine Notlage des Steuerpflichtigen, voraus (Ziff. 2 der Weisung der Finanzdirektion vom 2. Juli 2002 über Erlass und Abschreibung von Staats- und Gemeindesteuern, Nr. 34/010, [Weisung Steuererlass]). Eine solche liegt vor, wenn der geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit des Gesuchstellers steht und trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 183 N. 23). Ist der Steuerpflichtige überschuldet, kommt es auf die Ursache der Überschuldung an. Ist sie Folge von aussergewöhnlichen Aufwendungen, die – wie zum Beispiel Krankheitskosten – in persönlichen Verhältnissen begründet sind, so kann ohne Rücksicht auf Forderungen anderer Gläubiger Steuererlass gewährt werden (Ziff. 14 Weisung Steuererlass). Liegen andere Gründe für die Überschuldung vor, wie zum Beispiel geschäftliche Misserfolge oder Bürgschaftsverpflichtungen, fällt ein Erlass nur dann in Betracht, wenn auch die andern Gläubiger auf ihre Ansprüche verzichten (Ziff. 15 Weisung Steuererlass). Denn der Steuererlass bezweckt, zur Sanierung der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen beizutragen. Er soll diesem und nicht den Gläubigern zugute kommen. Massgebend ist die gesamte wirtschaftliche Lage des Gesuchstellers im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs (BGr, 30. April 1975, ASA 44 [1975/76], 618), d.h. im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht im Zeitpunkt der Fällung des Entscheids, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung zu tragen ist.

E. 5.1

Der Beschwerdeführer bringt vor, seine Schulden seien tatsächlich "viel höher" als der von ihm deklarierten Betrag von Fr. 1 Mio. Selbst angesichts seines Jahrgangs 1964 sei es ihm unter normalen Verhältnissen nicht möglich, langfristig die aufgelaufenen Schulden so zu tilgen, dass ihm die Zahlung der Steuern ohne unzumutbare Einschränkung in der Lebenshaltung möglich wäre. Er verfüge mindestens seit 2006 weder über Einkommen noch Vermögen und müsse unter dem Existenzminimum leben. Seine wirtschaftliche Lage

sei also seit längerer Zeit äusserst angespannt und werde sich demzufolge auch in absehbarer Zeit nicht ändern. Er könne seit Jahren keine Alimente mehr für seine Kinder entrichten und sei hierfür von den zuständigen Sozialämtern erfolglos belangt worden. Aufgrund der Angaben des Beschwerdeführers befindet er sich offensichtlich in einer Notlage und reichen seine finanziellen Mittel nicht aus, um das betriebsrechtliche Minimum zu decken. Seine schlechte wirtschaftliche Lage scheint auf die offenbar seit 2006 bestehende Arbeitslosigkeit zurückzuführen zu sein. Im Dunkeln bleibt, wie der Beschwerdeführer unter diesen Umständen seinen Lebensunterhalt finanziert. Auch ist nicht ganz klar, auf welche Ursachen – abgesehen von Verpflichtungen aus seiner Scheidung – die Schulden im Umfang von rund Fr. 1 Mio. zurückzuführen sind. Offenbar hängen sie mit dem Verfall einer Bankgarantie zusammen und betrafen die C AG, deren Alleinaktionär und einziger Verwaltungsrat der Beschwerdeführer ist. Jedenfalls behauptet dieser nicht, dass die hohen Schulden Folge von aussergewöhnlichen Aufwendungen sind, die in persönlichen Verhältnissen gründen. Muss aber davon ausgegangen werden, dass andere als persönliche Gründe im Sinn von Schicksalsschlägen (wie etwa Unfall oder Krankheit) für Entstehung und Ausmass der Schulden massgebend waren, kann Steuererlass nicht gewährt werden. Denn ein solcher würde nicht zur Sanierung der wirtschaftlichen Lage des Beschwerdeführers beitragen, sondern käme letztlich seinen anderen Gläubigern zugute. Dies gilt umso mehr, als die vom Beschwerdeführer angestrebte Gesamtanierung seiner Finanzen gescheitert ist. Auf welche Gründe das Scheitern der Sanierung zurückzuführen ist, ist nicht entscheidend.

E. 5.2

Der Beschwerdeführer macht geltend, das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Direkte Bundessteuer, habe ihm für die direkte Bundessteuer 2001 einen Steuererlass gewährt. Das Bundesrecht gehe aber dem kantonalen Recht vor. Die Finanzdirektion hat indessen zu Recht darauf hingewiesen, dass der Erlassentscheid für die direkte Bundessteuer nicht für die Staats- und Gemeindesteuern verbindlich ist. Denn es handelt sich einerseits um Steuerforderungen verschiedener Steuergläubiger – der Schweizerischen Eidgenossenschaft bzw. des Kantons Zürich und der Gemeinde B –, die auch im Licht von Art. 3 in Verbindung mit Art. 128 der BV autonom über den Erlass ihrer eigenen Forderungen bestimmen können. Ausserdem unterstehen der Bezug und der Erlass der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden nicht dem Steuerharmonisierungsgesetz vom 14. Dezember 1990, wie aus dessen Art. 3 Abs. 3 sowie Art. 129 Abs. 3 BV hervorgeht, weshalb auch aus diesem Gesichtswinkel Bundesrecht und kantonales bzw. kommunales Recht nicht vertikal harmonisiert werden müssen. Ob die für einen Erlass der direkten Bundessteuer infolge der Anwendung der Steuererlassverordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Dezember 1994 "in der Regel weniger strenge Erlassvoraussetzungen" gelten, wie die Finanzdirektion meint, kann deshalb dahingestellt bleiben.

E. 5.3

Die Finanzdirektion hat im Wesentlichen mit der vorstehenden Begründung festgestellt, die Verweigerung des Steuererlasses durch die Finanzkommission der Gemeinde B sei weder sachwidrig noch unvernünftig, weshalb sie zu bestätigen sei. Damit hat sie aber das Ermessen der kommunalen Erlassbehörde nicht auf Angemessenheit hin überprüft (vgl. vorn E. 3) und ihre Überprüfungsbefugnis formell zu Unrecht auf die Kontrolle des Ermessensmissbrauchs eingeschränkt. Indessen kann auf eine Rückweisung der Sache an

die Finanzdirektion verzichtet werden, weil diese die Anspruchsvoraussetzungen in der Sache selber materiell frei überprüft hat, wie aus deren Erwägungen hervorgeht. Im Übrigen besteht offensichtlich kein Anspruch des Beschwerdeführers auf Steuererlass. Eine Rückweisung würde daher vorliegend bloss zu einer unnützen Verfahrensverlängerung führen. Das führt zur Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

E. 6

Trotz Unterliegens des Beschwerdeführers rechtfertigt es sich, in Anwendung von § 151 Abs. 3 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG von einer Kostenaufgabe abzusehen.

E. 7

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ist in Steuererlassfällen ausdrücklich ausgeschlossen (Art. 83 lit. m BGG). Da das Gesetz nach Ansicht des Bundesgerichts keinen unbedingten Rechtsanspruch auf Erlass der Steuer gewährt, steht auch die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nicht zur Verfügung (BGr, 27. Juni 2008, 2D_63/2008, www.bger.ch), es sei denn, es werde die Verletzung verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien gerügt. Demgemäss entscheidet die Kammer :

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