

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00008 vom 27. Juni 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-06-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00008

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00008 du 27 juin 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00008 del 27 giugno 2008

Regeste

Steuererlass (Direkte Bundessteuer) | Steuererlass: Einbezug des Ehegatten in das Steuererlassverfahren und Novenrecht Besteht im Zeitpunkt des Erlassentscheids keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel zwischen den Ehegatten mehr, so beispielsweise wenn die Ehegatten zwischenzeitlich geschieden sind oder getrennt leben, ist eine gesamtwirtschaftliche Betrachtung der Ehegatten unzulässig. Die Steuererlassgründe sind vielmehr bei jedem Ehegatten einzeln und individuell zu prüfen und kann nur demjenigen Ehegatten ein Erlass gewährt werden, bei dem der geltend gemachte Erlassgrund erfüllt ist. Mit anderen Worten hat die Gewährung eines Steuererlasses zugunsten eines getrennt lebenden Ehegatten nur subjektive Wirkung und gilt nicht für den anderen Ehegatten (E. 2.1). Vorliegend waren die Eheleute im Zeitpunkt ihres Gesuches um Steuererlass noch zusammen, haben sich dann aber in der Folge getrennt. Das kantonale Steueramt hat nach Kenntnisnahme von der Trennung der gesuchstellenden Ehegatten in seinem Erlassentscheid richtigerweise die Voraussetzungen für einen Steuererlass für beide Ehegatten separat geprüft und ist zum Schluss gekommen, dass bei keinem der Gesuchsteller Erlassgründe gegeben sind. Wegen der subjektiven Wirkung dieses Erlassentscheids und weil der Ehegatte der Gesuchstellerin selber keine Beschwerde erhoben hat, ist allein die Gesuchstellerin Partei des vorliegenden Verfahrens. Der Gesuchsteller ist in das Verfahren vor Verwaltungsgericht nicht einzubeziehen. Für ihn ist der Erlassentscheid vielmehr infolge unbenutzten Fristablaufs bereits in Rechtskraft erwachsen (E. 2.2). Anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts besteht bei der Beschwerde gegen Entscheide des kantonalen Steueramts kein Novenausschluss, weil das Verwaltungsgericht hier als einziges Gericht amtiert. Infolgedessen sind bis zum Ablauf der Beschwerde neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (E. 1.2). Die von der Gesuchstellerin im Beschwerdeverfahren eingereichten Belege sind deshalb vom kantonalen Steueramt zu Recht nachträglich berücksichtigt worden (E. 3.2). Gleichwohl ist das kantonale Steueramt in seiner Beschwerdeantwort zu dem Schluss gelangt, dass sich die Beschwerdeführerin in keiner Notlage befände. Dieser Auffassung muss zugestimmt werden, da der Beschwerdeführerin ein Überschuss resultiert, der es ihr erlaubt, die Steuerschuld in zumutbarer Weise in ein paar Monaten zu begleichen (E. 3.2). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2012.00008 Urteil des Einzelrichters vom 27. Juni 2012 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel, Gerichtsschreiberin Ewa Surdyka. In Sachen A, Beschwerdeführerin, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das

kantonale Steueramt, Dienstabteilung Direkte Bundessteuer, Beschwerdegegnerin, betreffend Steuererlass (Direkte Bundessteuer), hat sich ergeben: I. Die Eheleute A und B ersuchten am 29. Juli 2009 um Erlass der direkten Bundessteuer 2007 im Betrag von Fr. ... (richtig: Fr. ...). Zur Begründung machten sie einen krankheitsbedingten Erwerbsausfall des Ehemannes geltend. In der Folge verlangte das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Bundessteuer, von den Gesuchstellenden Belege und Angaben zu ihren aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen. Dieser Aufforderung kam der Gesuchsteller mit Eingaben vom 16. Mai 2011 und 8. Juni 2011 nur unvollständig nach, indem er dem kantonalen Steueramt mitteilte, sich in der Zwischenzeit von seiner Ehefrau getrennt zu haben und nunmehr alleinstehend zu sein. Ferner verfüge er mangels Anstellungsverhältnisses und Wohnung weder über einen Lohnausweis noch über einen Mietvertrag. Seinem Schreiben beigelegt war einzig eine Prämienrechnung seiner Krankenkasse. Mit separater Eingabe vom 12. November 2011 bestätigte die Gesuchstellerin die zwischenzeitlich erfolgte Trennung von ihrem Ehemann und erteilte die verlangten Auskünfte über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse, die sie teilweise auch mit entsprechenden Unterlagen belegte. Mit Entscheid vom 4. Januar 2012 wies das kantonale Steueramt das Erlassgesuch ab. Es stellte sich auf den Standpunkt, dass bei keinem der Gesuchstellenden eine Notlage, die einen Steuererlass gemäss Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkten Bundessteuern (DBG) rechtfertige, ausreichend erstellt worden sei. Während der Ehemann es unterlassen habe, hinreichend Unterlagen über seine finanziellen Verhältnisse einzureichen und so seine Notlage substantiiert darzustellen, übersteige das Einkommen der Ehefrau, das gemäss ihren eigenen Angaben Fr. ... betrage, das auf sie entfallende betriebsrechtliche Existenzminimum von Fr. ... monatlich im Betrag von Fr. ..., sodass die ausstehende Steuerschuld innerhalb eines Zeitraums von mindestens drei Monaten beglichen werden könne. An dieser Feststellung ändere auch die von der Gesuchstellerin geltend gemachte Überschuldung nichts. Denn gemäss Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 2 der Steuererlassverordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Dezember 1994 (EV) solle ein Steuererlass in erster Linie der gesuchstellenden Person zugutekommen und nicht anderen Gläubigern. II. Mit Beschwerde vom 3. Februar 2012 beantragte die Gesuchstellerin dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des angefochtenen Entscheids mit der Begründung, dass ihr, entgegen der Ansicht des kantonalen Steueramts, kein Einnahmenüberschuss resultiere und es ihr deshalb nicht möglich sei, die Steuerschuld ratenweise zurückzubezahlen. Zum Nachweis reichte sie zahlreiche Belege ein, insbesondere über bezahlte und zu bezahlende AHV-Beiträge für Selbständigerwerbende, die Prämien für Hausrat-, Haftpflicht- und Rechtsschutzversicherung, die monatlichen Leasingraten für das zur Ausübung der selbständigen Erwerbstätigkeit notwendige Automobil und die damit zusammenhängenden übrigen Kosten sowie die unter die Jahresfranchise fallenden und von der Gesuchstellerin tatsächlich zu bezahlenden Gesundheitskosten. Das kantonale Steueramt schloss nach Anpassung der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums an die nunmehr vorliegenden Zahlen der Gesuchstellerin auf Abweisung der Beschwerde, da selbst bei Berücksichtigung der erst im Beschwerdeverfahren nachgewiesenen Ausgaben der Gesuchstellerin noch ausreichend finanzielle Mittel zur Verfügung stünden, den Steuerausstand in Höhe von Fr. ... ratenweise in mindestens neun Monaten zu begleichen. Überdies seien der beschwerdeführenden Gesuchstellerin die Kosten des Beschwerdeverfahrens unabhängig von dessen Ausgang aufzuerlegen, da sie sämtliche im Beschwerdeverfahren

nachgereichten Unterlagen bereits im Vorverfahren hätte einreichen können und das Beschwerdeverfahren so hätte vermieden werden können. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können nach Art. 140 Abs. 3 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Ob bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen entsprechend dem klaren Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 Satz 1 EV ein Anspruch auf Steuererlass besteht (zustimmend Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 31 N. 3 und 8; verneinend BGr, 27. Juni 2008, 2D_63/2008, E. 1.2; BGE 122 I 373 E. 1; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 167 DBG N. 4), kann letztlich offengelassen werden. Denn die Erlassbehörde muss bei der Beurteilung, ob die Erlassvoraussetzungen 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, 2. A., Basel 2008, Art. 167 DBG N. 8). Dementsprechend hat sich das Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren bei Anfechtung eines Erlassentscheids auf die Prüfung zu beschränken, ob das kantonale Steueramt das ihm zustehende Ermessen rechtsverletzend ausgeübt hat. 1.2 Anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts besteht bei der Beschwerde gegen Entscheide des kantonalen Steueramts kein Novenausschluss, weil das Verwaltungsgericht hier als einziges Gericht amtiert. Infolgedessen sind bis zum Ablauf der Beschwerde neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig.

E. 2.1

Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften gemäss Art. 13 Abs. 1 DBG solidarisch für die Gesamtsteuer. Steuersolidarität bedeutet, dass die gesamte Steuerschuld von jedem Ehegatten einzeln eingefordert werden kann. Wegen der Solidarhaftung der Ehegatten wirkt sich ein Steuererlass zugunsten beider Ehegatten aus. Konsequenterweise muss die Erlassbehörde bei der Beurteilung der Frage, ob die Steuerschuld ganz oder teilweise zu erlassen ist, auf die gesamte wirtschaftliche Lage beider Ehegatten abstellen, mithin unter Berücksichtigung der Verhältnisse beider Ehegatten entscheiden (Zweifel/Casanova, § 31 N. 7). Reichen die finanziellen Mittel beider Ehegatten zusammen für die Bestreitung des Lebensunterhalts aus, so liegt keine finanzielle Notlage des gesuchstellenden Ehegatten vor. Anders ist dagegen vorzugehen, wenn im Zeitpunkt des Erlassentscheids keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel zwischen den Ehegatten mehr besteht, so beispielsweise wenn die Ehegatten zwischenzeitlich geschieden sind oder getrennt leben. In diesen Fällen ist eine gesamtwirtschaftliche Betrachtung der Ehegatten unzulässig. Die Steuererlassgründe sind vielmehr bei jedem Ehegatten einzeln und individuell zu prüfen, und es kann nur demjenigen Ehegatten ein Erlass gewährt werden, bei dem der geltend gemachte Erlassgrund erfüllt ist. Mit anderen Worten hat die Gewährung eines Steuererlasses zugunsten eines getrennt lebenden Ehegatten nur subjektive Wirkung und gilt nicht für den anderen Ehegatten (Rolf Hartl, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, Diss. Zürich 1989, S. 187).

E. 2.2

Laut Art. 113 Abs. 1 DBG üben Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, die nach diesem Gesetz dem Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus. Ein im Steuerveranlagungsverfahren durch einen Ehegatten erhobenes Rechtsmittel entfaltet auch Rechtswirkung gegenüber dem nicht handelnden Gatten (vgl. Art. 113 Abs. 3 DBG). Handelt bloss ein Ehegatte, vermutet also das Gesetz, dass der nichthandelnde bzw. säumige Ehegatte durch den handelnden Gatten vertreten wird (vgl. RB 1989 Nr. 32; VGr, 10. September 2003, SB.2002.00092, E. 3). Diese gesetzliche Vertretungsvermutung folgt aus dem materiellen Recht, das wegen der Identität und Unteilbarkeit des Steuerobjekts eine einheitliche Veranlagung der Eheleute erfordert (Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 113 N. 3). Sie greift mithin nur bei gemeinsamer Veranlagung der Ehegatten und innerhalb des Veranlagungsverfahrens. Das kantonale Steueramt hat nach Kenntnisnahme von der Trennung der gesuchstellenden Ehegatten in seinem Erlassentscheid vom 4. Januar 2012 richtigerweise die Voraussetzungen für einen Steuererlass für beide Ehegatten separat geprüft und ist zum Schluss gekommen, dass bei keinem der Gesuchsteller Erlassgründe gegeben sind. Wegen der subjektiven Wirkung dieses Erlassentscheids und weil der Ehegatte der Gesuchstellerin selber keine Beschwerde erhoben hat, ist allein die Gesuchstellerin Partei des vorliegenden Verfahrens. Der Gesuchsteller ist in das Verfahren vor Verwaltungsgericht nicht einzubeziehen. Für ihn ist der Erlassentscheid vom 4. Januar 2012 vielmehr infolge unbenutzten Fristablaufs bereits in Rechtskraft erwachsen.

E. 3.1

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 Abs. 1 DBG die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Eine "grosse Härte" ist insbesondere bei einer Notlage gegeben (Beusch, Art. 167 DBG N. 18). Eine solche liegt nach Art. 9 Abs. 1 EV vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann. Die Erlassbehörde berücksichtigt gemäss Art. 3 Abs. 1 EV bei ihrem Entscheid die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person (Satz 1). Massgebend sind dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheids, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (Satz 2). Die Behörde prüft nach Art. 3 Abs. 2 EV überdies, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in 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 (Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen. Schliesslich ist im Erlassentscheid zu berücksichtigen, ob der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen wäre (Art. 3 Abs. 3 EV). Der Steuererlass soll 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 (Art. 1 Abs. 1 EV). Grundsätzlich ist nach Art. 2 Abs. 2 EV unerheblich, aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in die geltend

gemachte Notlage geraten ist. In Art. 10 Abs. 1 EV sind als Ursachen, die zu einer Notlage führen, beispielhaft verschiedene Gründe aufgezählt. Art. 10 Abs. 2 EV enthält eine Einschränkung zu Art. 2 Abs. 2 EV. Der Bund kann demnach nicht zugunsten anderer Gläubiger auf seine gesetzlichen Ansprüche verzichten, wenn für die Überschuldung Gründe wie z. B. berufliche Misserfolge, Bürgschaftsverpflichtungen, hohe Grundpfandschulden und Kleinkreditschulden als Folge eines überhöhten Lebensstandards vorliegen.

E. 3.2

Die von der Gesuchstellerin im Beschwerdeverfahren eingereichten Belege sind infolge des in diesem Verfahren geltenden Novenrechts vom kantonalen Steueramt zu Recht nachträglich berücksichtigt worden. Gleichwohl ist das kantonale Steueramt in seiner Beschwerdeantwort zu dem Schluss gelangt, dass sich die Beschwerdeführerin in keiner Notlage befände. Denn auch nach Neuberechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums übersteige ihr Einkommen ihre gemäss den Richtlinien der Verwaltungskommission des Obergerichts Zürich für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums vom 16. September 2009 zu berücksichtigenden Auslagen, sodass ein Überschuss resultiere, der es ihr erlaube, ihre Steuerschulden innert mindestens neun Monaten zu begleichen. Gemäss einer im Beschwerdeverfahren eingereichten eigenen Aufstellung beträgt das Monatseinkommen der Beschwerdeführerin Fr. ... und setzt sich aus einem Lohnanteil von Fr. ... und einem mehr oder weniger variablen Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in durchschnittlicher Höhe von Fr. ... zusammen. Dem stellt die Beschwerdeführerin monatliche Auslagen in Höhe von Fr. ... gegenüber, verkennt dabei aber, dass die geltend gemachten Steuerschulden von mindestens Fr. ... bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht berücksichtigt werden können (BGE 95 III 39 E. 3; BGE 126 III 89 E. 3 lit. b; BGr, 17. November 2003, 7B.221/2003). Auch sind die in Höhe von Fr. ... geltend gemachten Elektrizitätskosten wie sämtliche Energiekosten (ausser Heizenergie) aus dem Grundbetrag zu bezahlen. Die Vorinstanz hat deshalb zu Recht keine solche Position in die Bedarfsberechnung aufgenommen. Ebenso verhält es sich mit den ausgewiesenen Telefon- und Internetkosten von insgesamt Fr. ... und den Empfangsgebühren für Radio und Fernsehen von Fr. Bei den AHV-Beiträgen für Selbständigerwerbende kann allein der monatliche Betrag von Fr. ... in Abzug gebracht werden. Nachzahlungen für vergangene Jahre können hingegen mangels Nachweises nicht berücksichtigt werden. Zudem führt die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift selber aus, dass der Jahresbeitrag für 2012 erhöht worden sei, um noch anstehende Restbeträge aus früheren Beitragsperioden zu begleichen. Bei den Prämien für Hausrat-, Haftpflicht- und Rechtsschutzversicherung ist der Beschwerdeführerin ein Rechnungsfehler unterlaufen. So betragen die Prämien total Fr. ... und nicht wie von ihr aufgeführt Fr. ... (Jahresprämie für Motorfahrzeugversicherung von Fr. ..., Jahresprämie für Haushalt- und Privathaftpflichtversicherung von Fr. ... und Jahresprämie für Rechtsschutzversicherung von Fr. ..., ergibt jährlich Versicherungskosten von Fr. ... und damit monatliche Auslagen in Höhe von Fr. ...). In der Summe ergibt dies, einschliesslich des Grundbetrags, der effektiven Wohnungskosten und der Krankenkassenprämie sowie der Leasingraten und der übrigen Kosten für das Auto, der Selbstbehalte und der Zahnarztkosten, Lebenshaltungskosten in Höhe von Fr. ... und damit einen Einkommensüberschuss von Fr. Dem kantonalen Steueramt ist deshalb zuzustimmen, wenn es in seiner Beschwerdeantwort darauf hinweist, dass selbst bei Berücksichtigung der im Vorverfahren

noch nicht nachgewiesenen Auslagen immer noch eine Überdeckung des Existenzminimums vorläge, sodass die Steuerschuld in zumutbarer Weise in ein paar Monaten beglichen werden könne. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Auch wenn es der Beschwerdeführerin bei pflichtgemäsem Verhalten (vgl. Art. 167 Abs. 2) schon im Erlassverfahren vor dem kantonalen Steueramt möglich gewesen wäre, die Belege über ihre tatsächlichen Auslagen zu den Akten zu reichen, ist praxisgemäss gestützt auf Art. 24 Abs. 1 EV in Verbindung mit Art. 144 Abs. 3 von einer Kostenaufgabe an die unterliegende Beschwerdeführerin abzusehen.

E. 5

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), es sei denn, es werde die Verletzung verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien gerügt.

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