

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00036 vom 27. Juni 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-06-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00036

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00036 du 27 juin 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00036 del 27 giugno 2008

Regeste

Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern) | Steuererlass / Analoge Anwendung von Art. 13 der Eidg. Erlassverordnung auf kantonalen Steuererlass? Die Finanzdirektion ging in analoger Anwendung von Art. 13 EV davon aus, dass auf Erlassgesuche, die nach Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht werden, nicht einzutreten sei. Hinweis auf strenges Legalitätsprinzip im Steuerrecht. Für eine richterliche Gesetzesergänzung verbleibt nur Raum, wenn eine echte Lücke vorliegt oder allgemeine Rechtsgrundsätze angewandt werden (E. 2.3). Weder das Steuergesetz noch die Weisung Steuererlass der FD enthalten eine Art. 13 EV entsprechende Regelung (E. 2.4). Analoge Anwendung von Art. 13 EV würde Rechtsverlust bewirken, weil es nie zu materieller Überprüfung des Steuererlassgesuchs käme. Eine derart einschneidende Regelung müsste zumindest Eingang in die Weisung Steuererlass der FD finden. Nicht publizierte Praxis der FD genügt dem Erfordernis der Voraussehbarkeit des staatlichen Handelns nicht. Da der Steuererlass den Bezug der Steuer nicht hemmt, kommt es auch nicht zu einer Zeitgewinnung seitens des Schuldners (E. 2.6). Gutheissung, soweit darauf eingetreten wird.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2012.00036 Urteil der 2. Kammer vom 12. September 2012 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle Brunschwig, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, vertreten durch B AG, C, Beschwerdeführer, gegen Gemeinde Z, vertreten durch das Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern), hat sich ergeben: I. A ersuchte am 31. Oktober 2011 um Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2007 und 2008, nachdem der für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 offene Betrag am 16. Mai 2011 in Betreibung gesetzt und am 26. Mai 2011 der Zahlungsbefehl zugestellt worden war. Mit Entscheid vom 29. November 2011 wies der Gemeinderat Z das Gesuch um Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2008 ab. Auf das Gesuch betreffend Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2007 trat er nicht ein mit der Begründung, dass die Erlassbehörde auf Erlassgesuche nicht eintrete, welche erst nach Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht würden. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs hiess die Finanzdirektion mit Entscheid vom 8. Februar 2012 teilweise gut, soweit sie darauf eintrat, und erliess A die Staats- und Gemeindesteuern 2008 vollumfänglich. In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern 2007 wies die Finanzdirektion den Rekurs ab. Sie schützte die Auffassung der Vorinstanz und ging in analoger Anwendung von Art. 13 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer vom 19. Dezember 1994

(Steuererlassverordnung [EV]) davon aus, dass auf Erlassgesuche, die nach Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht werden, nicht einzutreten sei. III. Mit Beschwerde vom 9. März 2012 liess A beantragen, es sei auf das Erlassgesuch betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2007 einzutreten; eventualiter seien diese im Betrag von Fr. ... zu erlassen. Zudem verlangte er die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Das Steueramt der Gemeinde Z beantragte die Abweisung der Beschwerde, während die Finanzdirektion auf Abweisung der Beschwerde schloss, soweit darauf einzutreten sei. Der Einzelrichter hat den Fall an die 2. Kammer überwiesen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Gegen den Steuererlassentscheid der Finanzdirektion kann beim Verwaltungsgericht Beschwerde geführt werden (§ 185 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Mit der Beschwerde können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 185 Abs. 2 StG). 1.2 Richtet sich die Beschwerde – wie hier – gegen einen Entscheid, womit die Finanzdirektion einen Nichteintretensentscheid der Gemeinde bestätigt hat, darf das Verwaltungsgericht lediglich überprüfen, ob die Finanzdirektion zu Recht auf das Erlassgesuch nicht eingetreten ist; ein weiter gehender, materiell-rechtlicher Entscheid, namentlich über den Steuererlass selber, ist dem Gericht verwehrt (vgl. BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3; RB 1999 Nr. 152). Soweit der Pflichtige eine materielle Beurteilung des Erlassgesuchs betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2007 verlangt, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

E. 2.1

Dem Steuerpflichtigen, dessen 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 ganz oder teilweise erlassen werden (§ 183 StG). Die auf den Steuererlass anwendbaren Verfahrensvorschriften sind in Ziffer 26–45 der Weisung der Finanzdirektion über Erlass und Abschreibung von Staats- und Gemeindesteuern vom 2. Juli 2002 (ZStB I Nr. 34/010; nachfolgend Weisung Steuererlass) enthalten. In formeller Hinsicht erfordert das Erlassgesuch Schriftlichkeit, Eingabe bei der zuständigen Behörde sowie Legitimation des Gesuchstellers (vgl. Ziff. 26 der Weisung Steuererlass). Das Einreichen des Erlassgesuchs ist an keine Frist geknüpft (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 184 N. 3). Im Vergleich zur Weisung Steuererlass enthält die EV, welche auf die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer Anwendung findet, weitere, negative Eintretensvoraussetzungen. So darf auf ein Steuererlassgesuch nicht eingetreten werden, wenn die gesuchstellende Person ihren Verfahrenspflichten trotz Aufforderung und Mahnung nicht nachkommt (Art. 18 Abs. 2 EV). Sodann statuiert Art. 13 EV unter dem Titel "Erlass im Betreibungsstadium", dass die Erlassbehörde auf Erlassgesuche, die nach Zustellung des Zahlungsbefehls (Art. 38 Abs. 2 SchKG) eingereicht werden, nicht eintritt. Diese Bestimmung bewirkt, dass der Steuerpflichtige ein Erlassgesuch innert Ablauf der Mahnfrist einreichen muss, da nach deren Ablauf das Betreibungsbegehren (mit anschliessender Zustellung des Zahlungsbefehls) gestellt werden kann. Da Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) das Einreichen des Erlassgesuchs nicht an die Einhaltung einer Frist knüpft, war die Gesetzesmässigkeit von Art. 13 EV in einem Gutachten des Bundesamts für Justiz vom 31. Mai 2002 zu überprüfen (VPB 66.99) und wurde von

diesem schliesslich bejaht.

E. 2.2

Die Vorinstanz erwog, die Eintretensvoraussetzungen für Erlassgesuche seien weder im kantonalen Recht noch in der Weisung Steuererlass abschliessend geregelt. Im Hinblick auf die zu beurteilende Frage, ob ein Erlassgesuch auch noch nach Zustellung des Zahlungsbefehls gestellt werden könne, bestehe eine Lücke im kantonalen Recht. Weil die EV nicht nur denselben Grundgedanken und Sinn des Steuererlasses nach kantonalem Recht in sich trage, sondern mit Letzterem gar zweckidentisch sei, dränge sich eine analoge Anwendung von Art. 13 EV geradezu auf. Gleichermassen habe sich der Regierungsrat für die analoge Anwendung von Art. 13 EV ausgesprochen (vgl. Sitzung des Regierungsrats vom 15. September 2010, KR-Nr. 225/2010, 1331. Anfrage [Steuererlasse]). Sodann entspreche die analoge Anwendung von Art. 13 EV durch die Rekursinstanz gesicherter Praxis im Kanton Zürich, weshalb auch die Rechtsgleichheit gewahrt sei. Im Übrigen sei das Heranziehen der bundesrechtlichen Regelung juristisch opportun, zumal einerseits die Vereinheitlichung des Steuerbezugs gefördert werde und andererseits dem Pflichtigen kein Nachteil erwachse. In ihrer Beschwerdeantwort wies die Vorinstanz nochmals darauf hin, dass die analoge Anwendung von Art. 13 EV als eine den Gemeinden vermittelte Rechtsprechung der Rekursinstanz kantonsweit einheitlich praktiziert werde.

E. 2.3

Im Steuerrecht gilt ein strenges Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]). Das Legalitätsprinzip beansprucht auch Geltung im Bereich des Steuererlasses: Ein Erlass ist ausschliesslich dann und nur insoweit möglich, wie er im Gesetz explizit vorgesehen ist (vgl. BVGr, 19. März 2007, A-1682/2006, E. 4). Nach dem Legalitätsprinzip sind sowohl der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Berechnungsgrundlage vom Gesetzgeber in einem Gesetz im formellen Sinn festzulegen. Der Gesetzgeber darf die Regelung von Einzelheiten an die Exekutive delegieren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu StG, N. 35). Erlässt die Exekutive konkrete Weisungen oder Ausführungsbestimmungen, so dürfen einzig Regelungen verdeutlicht und präzisiert werden, die bereits im Gesetz angelegt sind, ansonsten eine Verletzung des Legalitätsprinzips vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu StG, N. 51). Aufgrund der herausragenden Stellung des Legalitätsprinzips darf eine Verwaltungsverordnung oder eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für eine wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen (BVGr, 15. April 2009, A-1592/2006, E. 2.3; BVGr, 20. August 2007, A-1677/2006, E. 4.1). Beeinflusst eine Weisung die individuellen Rechte und Pflichten des Bürgers im Einzelfall, muss sie dem Gebot der Rechtssicherheit und der Rechtsgleichheit standhalten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 265 N. 23). Für eine richterliche Gesetzesergänzung im Steuerrecht verbleibt nur Raum, wenn eine echte Lücke vorliegt, deren Beseitigung zur Anwendung des Gesetzes absolut unerlässlich ist oder wenn allgemeine Rechtsgrundsätze angewandt werden. Ist der Richter zur Rechtsfortbildung befugt, muss grundsätzlich auch ein Analogieschluss zulässig sein (Ernst Höhn, Gesetzesauslegung, Rechtsfortbildung und richterliche Gesetzesergänzung im Steuerrecht, ASA 51 S. 385, S. 403 f.). Ein Analogieschluss setzt indessen voraus, dass hinreichend gleichgelagerte Verhältnisse vorliegen (BGr, 24. Januar 2011, 2C_188/2010 und 2C_194/2010, E. 7.2.1).

E. 2.4

Wie die Vorinstanz zu Recht festhielt, enthalten weder das StG noch die Weisung Steuererlass eine Art. 13 EV entsprechende Regelung. Fraglich ist, ob Art. 13 EV mittels Analogieschluss auch auf Steuererlasse betreffend Staats- und Gemeindesteuern Anwendung finden muss. So kann eine analoge Anwendung einer in der EV enthaltenen Regelung geboten sein, wenn die betreffende Regelung vom Sinn und Zweck des kantonalen Rechts zum Steuererlass gedeckt ist. So bejahte das Verwaltungsgericht Zürich etwa eine analoge Anwendung von Art. 14 Abs. 2 EV (Ausschluss eines Steuererlasses bei Konkurs) für den kantonalen Steuererlass, da auch im kantonalen Recht bezweckt werde, dass ein Steuererlass nicht den Gläubigern des Steuerpflichtigen zugutekomme (VGr, 27. Juni 2012, SB.2011.00093, E. 2.1; nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht). Ebenso gelangte das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen zu einer analogen Anwendung von Art. 10 EV (Ausschluss eines Steuererlasses bei Überschuldung, die nicht Folge ausserordentlicher Aufwendungen aufgrund der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen ist) im kantonalen Recht, weil ein Steuererlass zugunsten anderer Gläubiger als dem Steuergläubiger ausgeschlossen sei (VGr St. Gallen, 20. März 2012, B 2011/202, E. 4.2.3).

E. 2.5

Ob Art. 13 EV auf den vorliegenden Sachverhalt analog anwendbar ist, lässt sich nur beantworten, wenn dessen Grundgedanken und Sinn im Einklang mit dem kantonalen Recht des Steuererlasses steht (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich/St. Gallen 2010, N. 222). Laut Gutachten des Bundesamts für Justiz vom 31. Mai 2002 (VPB 66.99) soll mit Festlegung einer vernünftigen Frist für die Einreichung eines Erlassgesuchs eine gewisse Rechtssicherheit zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigem sichergestellt werden. Sodann soll der Missbrauch des Steuererlasses als Mittel zur Zeitgewinnung bekämpft werden sowie verhindern, dass gegen den Steuerpflichtigen ein (überflüssiges) Betreibungsverfahren eingeleitet werde. Das Bundesamt für Justiz gelangte sodann zum Schluss, dass das Legalitätsprinzip unabhängig von Art. 13 EV den Behörden nicht verbiete, sich systematisch zu weigern, auf Gesuche einzutreten, welche nach Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht würden, sofern es sich dabei um eine ständige Praxis (Gleichbehandlungsgebot) handle.

E. 2.6

Art. 13 EV hat zur Folge, dass auf Erlassgesuche, welche nach Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht werden, nicht eingetreten wird. Somit kommt es nie zu einer materiellen Überprüfung des Steuererlasses, weshalb mit dieser Regelung für den Gesuchsteller ein Rechtsverlust einhergeht. Eine derart einschneidende Regelung müsste zumindest Eingang in die Weisung Steuererlass finden. Eine – im Übrigen nicht einmal veröffentlichte – Praxis der Finanzdirektion genügt dem Erfordernis der Voraussehbarkeit des staatlichen Handelns als Teilaspekt der Rechtssicherheit jedenfalls nicht. Eine analoge Anwendung von Art. 13 EV auf den kantonalen Steuererlass drängt sich aber auch nicht auf: Zum einen ist die analoge Anwendung aus harmonisierungsrechtlichen Gründen nicht geboten, sieht doch das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) das Institut des Steuererlasses nicht direkt vor. Die entsprechenden Grundsätze bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern sind vielmehr ausschliesslich im kantonalen Recht geregelt (Martin

Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008, § 31 N. 2). Zum andern kommt es nicht zu einer Zeitgewinnung seitens des Steuerpflichtigen, wenn er ein Erlassgesuch einreicht: Der Steuerlass hemmt den Bezug der Steuer nicht. Die Steuerforderung bleibt auf dem Weg der Zwangsvollstreckung durchsetzbar (vgl. Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich/Basel/Genf 2012, § 11, Ziff. 4.1.1). Die Finanzdirektion ist demnach zu Unrecht auf das Erlassgesuch des Pflichtigen betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2007 nicht eingetreten. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

E. 3.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG).

E. 3.2

Dem Beschwerdeführer ist eine Parteientschädigung zuzusprechen, da schwierige Rechtsfragen zu beantworten waren, die den Beizug eines Rechtsbeistands rechtfertigten (§ 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

E. 4

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ist in Steuererlassfällen ausdrücklich ausgeschlossen (Art. 83 lit. m des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [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.