

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00068 vom 27. Juni 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-06-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2014.00068](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00068)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00068 du 27 juin 2008

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00068 del 27 giugno 2008

## Regeste

Steuererlass (Direkte Bundessteuer 2012) | Steuererlassgesuch eines Strafgefangenen: Heranziehung des Pekuliums zur Begleichung von Steuerforderungen Voraussetzungen für einen Steuererlass (E. 3.1). Berechnung des Existenzminimums eines Strafgefangenen, der für seinen Lebensunterhalt grds. keine Auslagen zu tätigen hat. Grundsatz der Unpfändbarkeit des Arbeitsentgelts (sog. Pekulium) des Strafgefangenen nach StGB und SchKG. Voraussetzungen für die Verwendung des Pekuliums zur Begleichung von Schulden bzw. Steuerforderungen (E. 3.2 ff.). Vorliegend kann dem Pflichtigen nicht zugemutet werden, aus dem Freibetrag seines reduzierten Pekuliums Ratenzahlungen zu leisten. Aus spezialpräventiven Gründen darf er auch nicht dazu verpflichtet werden, das im Zeitpunkt der Haftentlassung ausbezahlte Sperrkontoguthaben für eine "Einmalzahlung" der direkten Bundessteuer zu verwenden (E. 3.5). Das Steuererlassgesuch ist dennoch abzuweisen, da der Pflichtige Zahlungen an private Gläubiger leistete und diesen dadurch eine Vorzugsstellung einräumte. Der Bund kann jedoch nicht zugunsten anderer Gläubiger auf seine gesetzlichen Ansprüche verzichten (E. 3.6). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2014.00068 Urteil der Einzelrichterin vom 25. September 2014 Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, Beschwerdeführer, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Steuererlass (Direkte Bundessteuer 2012), hat sich ergeben: I. Zugunsten von A (nachfolgend: der Pflichtige) ersuchte das Amt für Justizvollzug des Kantons Zürich (Sozialwesen der Justizvollzugsanstalt B) mit Schreiben vom 23. Januar 2014 um Stundung der direkten Bundessteuer 2012 sowie um Verzicht auf eine weitere Verzinsung der Steuerforderung. Zur Begründung führte es an, der Pflichtige befinde sich seit dem 9. Oktober 2013 im vorzeitigen Strafvollzug in der Justizvollzugsanstalt B und erziele während seiner Haftzeit – abgesehen vom Pekulium – keinen Verdienst und verfüge auch über kein Vermögen. Das kantonale Steueramt nahm das Schreiben als Erlassgesuch entgegen und stellte dem Pflichtigen ein Erlassformular zu, welches dieser am 19. Februar 2014 ausfüllte und retournierte. Mit Schreiben vom 13. Juni 2014 teilte das Amt für Justizvollzug dem kantonalen Steueramt mit, die Ehefrau des Pflichtigen habe sich im Scheidungsurteil vom ... 2013 verpflichtet, die Steuern pro 2012 für beide Parteien zu übernehmen, unter vollständiger Freistellung des Ehemanns. II. Mit Entscheid vom 23. Juni 2014 wies das kantonale Steueramt das Gesuch des Pflichtigen um Erlass des noch offenen Teilbetrags von Fr. ... für die direkte Bundessteuer 2012 ab und forderte den Pflichtigen auf, der Erlassbehörde einen angemessenen Abzahlungs vorschlag

zu unterbreiten. III. Mit Beschwerde vom 4. Juli 2014 beantragte der Pflichtige sinngemäss die Aufhebung des Erlassentscheids, unter Kostenfolge zulasten der Staatskasse. Er werde nach seiner Haftentlassung am 4. Oktober 2014 eine Arbeitsstelle suchen und sei anschliessend bereit, seine Schulden in Ratenzahlungen zu begleichen. Zudem sei seine Exfrau im Scheidungsurteil zur Bezahlung der Steuerschulden 2012 verpflichtet worden, weshalb die Steuerrechnung an sie zu richten sei. Mit Beschwerdeantwort vom 15. Juli 2014 beantragte das kantonale Steueramt, es sei die Beschwerde abzuweisen, unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Einzelrichterin erwägt: 1. 1.1 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können nach Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (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 der Steuererlassverordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Dezember 1994 (EV) ein Anspruch auf Steuererlass besteht (zustimmend Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 31 N. 3 und 8; BVGr, 23. April 2012, A-3232/2011, E. 2.2.4; verneinend BGr, 21. Februar 2008, 2D\_138/2007, E. 2.2; 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 Beschwerdefrist neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig.

### **E. 2.1**

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist einzig das Gesuch um Erlass der direkten Bundessteuer 2012. Soweit das Begehren des Pflichtigen darauf lautet, ihm eine Stundung für die fälligen Steuerschulden zu gewähren, bis er nach seiner Haftentlassung eine Arbeitsstelle gefunden habe, ist darauf nicht einzutreten. Denn Prozessthema kann nur sein, was auch Gegenstand der vorinstanzlichen Verfügung war bzw. nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Auf Begehren, über welche die Vorinstanz weder entschieden hat noch hätte entscheiden sollen, ist demgegenüber nicht einzutreten (vgl. VGr, 16. April 2014, SB.2013.00095, E. 2; Marco Donatsch in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 20a N. 10).

### **E. 2.2**

Ebenso ist es dem Verwaltungsgericht verwehrt, im Beschwerdeverfahren betreffend Steuererlass die materielle Begründetheit der Steuerforderung zu überprüfen (vgl. Michael

Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich/Basel/Genf 2012, § 11 VI 1, S. 209; vgl. auch Art. 1 Abs. 2 EV). Dasselbe gilt auch im Hinblick auf Steuerbezugsfragen im engeren Sinn: So ist im Rahmen des Erlassverfahrens nicht zu prüfen, ob die Solidarhaftung unter den geschiedenen Eheleuten A im Sinn von Art. 13 DBG noch bestehe bzw. ob die fragliche Steuerforderung – gestützt auf das Scheidungsurteil – bei der Ehefrau hätte bezogen werden müssen.

### **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 betriebsrechtliche Existenzminimum (Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG]) in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann. Für die Berechnung des Existenzminimums wird das Kreisschreiben der Verwaltungskommission des Obergerichts des Kantons Zürich an die Bezirksgerichte und die Betreibungsämter betreffend Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums vom 16. September 2009 herangezogen (vgl. VGr, 1. Februar 2012, SB.2011.00108, E. 3). Beim Entscheid über einen Steuererlass sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen (Art. 3 Abs. 1 Satz 1 EV). Massgebend ist 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 (Art. 3 Abs. 1 Satz 2 EV). Dabei stehen vorhandene Vermögenswerte dem Steuererlass nicht grundsätzlich entgegen. Der Erlass ist zu gewähren, wenn die Belastung oder Verwertung der Vermögenswerte nicht zumutbar ist (Art. 11 Abs. 1 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).

### **E. 3.2**

Das kantonale Steueramt erwog, eine individuelle Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums des Pflichtigen erübrige sich, da sich dieser zurzeit im geschlossenen Strafvollzug befinde und für seinen Lebensunterhalt keine Auslagen zu tätigen habe. Das Existenzminimum könne daher rechnerisch auf Fr. 0.- festgesetzt werden. Weiter sei davon auszugehen, dass sämtliche das Existenzminimum übersteigende n Mittel grundsätzlich gegen das Vorliegen einer Notlage sprächen bzw. diese Mittel zur Begleichung der betreffenden Steuern heranzuziehen seien. Der Pflichtige, der über ein Pekulium von Fr. 250.- pro Monat verfüge, befinde sich nicht in einer Notlage. Das Pekulium erlaube es ihm, die Steuerschuld innert fünfenehalb Monaten abzubezahlen. Da er seine Strafe nur noch bis am 4. Oktober 2014 zu verbüssen habe, könne die ratenweise Tilgung der betreffenden Steuerschuld bis zu diesem Datum bzw. innert vier Monaten erwartet werden. Im Übrigen verfüge der Pflichtige auch über ein Vermögen von Fr. ..., womit er seine Steuerschuld mittels Einmalzahlung begleichen könne. Weil der Pflichtige noch weitere

Schulden aufweise, müsse sein Erlassgesuch ebenfalls abgewiesen werden, es sei denn, die anderen Gläubiger würden zumindest auf einen Teil ihrer Forderungen verzichten. In seiner Beschwerdeantwort führt das kantonale Steueramt aus, dem Pflichtigen seien entsprechende Ratenzahlungen gestützt auf die ihm zur Verfügung stehenden zwei Drittel des Pekuliums erlaubt, selbst wenn er die betreffende Steuer nicht bis zum Entlassungszeitpunkt werde begleichen können. Die Restanz könne er nach der Haftentlassung mit einer Einmalzahlung aus seinem Vermögen und dem während der Haftzeit angesparten Guthaben auf dem Sperrkonto begleichen. Gemäss Art. 23 Abs. 2 EV könne der finanziellen Lage des Pflichtigen daher auch mit einer Zahlungserleichterung im Sinn von Art. 166 DBG Rechnung getragen werden.

### **E. 3.3**

In der Beschwerdebeilage wendet sich das Amt für Justizvollzug gegen die Verwendung des Pekuliums zur Begleichung der Steuerschulden. Der Pflichtige erhalte aus seinem – abteilungsbedingt nicht steigerungsfähigen – 50%-Pensum zwar momentan ein Arbeitsentgelt von Fr. 340.- pro Monat, wovon ein Drittel auf ein Sperrkonto fliesse. Für Bezüge aus dem Sperrkonto sei die Zustimmung der Anstaltsdirektion notwendig. Das Freikonto diene demgegenüber der Bezahlung persönlicher Auslagen während des Vollzugs, wie z. B. internen Einkäufen von Gebrauchsartikeln, Briefmarken, Mietkosten für TV usw. Ansonsten verfüge der Pflichtige, soweit ersichtlich, über kein steuerbares Einkommen.

### **E. 3.4**

Die Einwendungen des Amtes für Justizvollzugs stehen vor folgenden Hintergrund: Laut Art. 81 Abs. 1 des Strafgesetzbuchs (StGB) ist der Strafgefangene zur Arbeit verpflichtet. Die Arbeitspflicht des Gefangenen ist nicht als eine Erwerbstätigkeit zu betrachten (vgl. BVGr, 26. Mai 2014, B-4180/2012, E. 5.4.1; BGr, 25. Oktober 2007, 8C\_176/2007, E. 4.2; BGr, 17. Juni 2008, 8C\_702/2007, E. 4). Für seine Arbeit erhält der Gefangene ein von seiner Leistung abhängiges und den Umständen angepasstes Entgelt (Art. 83 Abs. 1 StGB), das sogenannte Pekulium. Das Arbeitsentgelt dient verschiedenen – sich aus der Spezialität des Strafvollzugs ergebenden – Zwecken: Zum einen soll der Verdiensteil dem Gefangenen den Wiedereintritt in die Gesellschaft erleichtern, indem er über die nötigen Mittel für die unmittelbare Zeit nach der Entlassung verfügt; zum andern soll seine Arbeitshaltung gefördert und unterstützt werden und ihm zudem ermöglicht werden, gewisse Auslagen (insbesondere für persönliche Bedürfnisse) während des Vollzugs zu finanzieren (Thomas Noll in: Marcel Alexander Niggli/Hans Wiprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar, Strafrecht I, 3. A., Basel 2013, Art. 83 StGB N. 7). Der Gefangene kann daher während des Vollzugs nur über einen Teil seines Arbeitsentgelts frei verfügen. Aus dem anderen Teil wird für die Zeit nach der Entlassung eine Rücklage gebildet. Das Arbeitsentgelt darf weder gepfändet noch mit Arrest belegt noch in eine Konkursmasse einbezogen werden. Jede Abtretung und Verpfändung des Arbeitsentgelts ist nichtig (Art. 83 Abs. 2 StGB). Dementsprechend zählt das Pekulium zu den unpfändbaren Vermögenswerten gemäss Art. 92 SchKG und enthält Art. 92 Abs. 4 SchKG einen ausdrücklichen Vorbehalt zugunsten der besonderen Bestimmungen über die Unpfändbarkeit des Strafgesetzbuchs (Art. 378 Abs. 2 aStGB). Trotz seiner Unpfändbarkeit ist es nicht ausgeschlossen, dass das Pekulium auch zur Schuldensanierung verwendet wird (vgl. Ziff. 4.2 Abs. 3 lit. c und Ziff. 4.3 Abs. 1 lit. g der Richtlinien der Ostschweizer Strafvollzugskommission über das Arbeitsentgelt in Strafvollzugsanstalten vom 7. April

2006). Auch das Bundesgericht erachtete die Ratenzahlung einer Busse aus dem verfügbaren Teil des Pekuliums im Einzelfall für zumutbar (BGE 125 IV 231): Dabei setzte es die Höhe der konkret geschuldeten Busse (Fr. 180.-) in Relation zum frei verfügbaren Teil des Pekuliums (Fr. 250.- bis Fr. 300.- pro Monat bei einem monatlichen Gesamtpekulium von Fr. 600.-) und erwog, der Strafgefangene hätte die Busse ohne Weiteres mit 9 Monatsraten à Fr. 20.- abbezahlen können. Die Funktion des Pekuliums, dem Gefangenen eine Starthilfe für die Zeit nach der Entlassung zu bieten, werde durch die Zahlung nicht beeinträchtigt. Denn jener Funktion diene der dem Sperrkonto gutgeschriebene Teil des Pekuliums. Je höher der frei verfügbare Teil des Pekuliums und je geringer im Verhältnis dazu die Busse, desto eher sei die Zahlung zumutbar. Indessen dürfe vom Gefangenen nicht die Bezahlung eines Betrags verlangt werden, der ihn allzu stark einschränke und ihm verunmögliche, für seine persönlichen Bedürfnisse während des Vollzugs noch ausreichend aufzukommen.

### **E. 3.5**

Müsste der Pflichtige, wie das kantonale Steueramt es verlangt, den gesamten Freibetrag des Pekuliums zur Begleichung seiner Steuerschulden aufwenden, hätte dies die unzumutbare Folge, dass ihm für seine persönlichen Bedürfnisse (interne Einkäufe von Gebrauchsartikeln, Nutzung von Telefon und Fernseher usw.) keinerlei Mittel mehr zur Verfügung stünden. Anders als in dem vom Bundesgericht (BGE 125 IV 231) beurteilten Fall hätte auch die Verpflichtung zu Ratenzahlungen eine nicht hinnehmbare Härte zur Folge gehabt: Das Arbeitsentgelt beträgt laut Ziff. 2 der Richtlinien vom 7. April 2006 zwischen Fr. 28.- bis Fr. 35.- pro Arbeitstag. Das entspricht, ausgehend von 22 Arbeitstagen, einem monatlichen Pekulium von Fr. 616.- bis Fr. 770.-. Der Pflichtige erzielt demgegenüber lediglich einen Verdienst von Fr. 340.-, weil er abteilungsbedingt nur 50 % arbeiten kann. Hätte er die Steuerschuld von Fr. ... während seiner einjährigen Haftdauer begleichen wollen, hätte er rund die Hälfte seines monatlichen Freibetrags von Fr. 230.- hierfür abzugeben müssen. Unter diesen Umständen war es dem Pflichtigen nicht möglich und zumutbar, den im Vergleich zu seinem Freibetrag hohen Steuerbetrag ratenweise zu bezahlen. Der Pflichtige wird demnächst aus der Haft entlassen. In diesem Zeitpunkt wird ihm auch das Guthaben auf dem Sperrkonto ausbezahlt. Eine "Einmalzahlung" des Sperrkontoguthabens zur Begleichung der direkten Bundessteuer 2012 ist mit Blick auf die spezialpräventive Zielsetzung des Pekuliums jedoch ausgeschlossen. Denn jenes Guthaben dient der finanziellen Überbrückung der ersten Zeit nach der Entlassung aus dem Strafvollzug, um dem Häftling den Wiedereintritt in das bürgerliche Leben zu erleichtern (vgl. BGE 125 IV 231 E. 3b). Vor diesem Hintergrund erwog das Verwaltungsgericht in einem sozialhilferechtlichen Entscheid, dass sowohl die Guthaben auf dem Sperr- als auch auf dem Freikonto Vermögen im sozialhilferechtlichen Sinn darstellen, auf welchen der Vermögensfreibetrag in der Höhe von Fr. 4'000.- zu gewähren sei (VGr, 4. September 2006, VB.2006.00195). In diesem Sinn ist das für die Zukunft angesparte, bei der Entlassung ausbezahlte Pekulium dem Pflichtigen zum Wiederaufbau seiner Existenz nach der Haft zu belassen.

### **E. 3.6**

Anzumerken bleibt, dass die Betreuung eines Strafgefangenen auf Pfändung letztlich auch fruchtlos verlaufen würde, wenn neben dem unpfändbaren Pekulium nicht noch andere, pfändbare Vermögenswerte vorhanden sind, die versilbert werden können. Denn ist kein pfändbares Vermögen bzw. nur unpfändbares Vermögen vorhanden, so bildet die leere

Pfändungsurkunde den Verlustschein (Art. 115 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 149 SchKG). Vorliegend verfügt der Pflichtige neben seinem Pekulium aber noch über ein Vermögen von Fr. .... Ob es dem Pflichtigen zumutbar wäre, dieses Vermögen zu verwerten (Art. 11 Abs. 1 EV) oder ob ihm auch dieser Betrag für die Zeit nach der Entlassung zum Existenzaufbau belassen werden soll, kann offengelassen werden. Denn das Erlassgesuch wäre auch bei Annahme einer Notlage abzuweisen: Aus den Akten geht hervor, dass der Pflichtige neben den Steuerschulden noch weitere Schulden (Gerichtskosten) aufweist. Dennoch leistete er Mitte November 2013 eine Zahlung von Fr. ... an Rechtsanwalt C. Dadurch räumte er diesem Gläubiger eine Vorzugsstellung ein. Die Steuerschuld als öffentlich-rechtliche Forderung darf gegenüber privaten Verbindlichkeiten jedoch nicht schlechter gestellt werden, weshalb der Bund nicht zugunsten anderer Gläubiger auf seine gesetzlichen Ansprüche verzichten kann (vgl. Art. 1 Abs. 1 Satz 2 EV; BGr, 5. November 2007, 2D\_112/2007, E. 4.2). Der Entscheid des kantonalen Steueramts ist daher im Ergebnis zu bestätigen. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 4**

Gestützt auf Art. 24 Abs. 1 EV in Verbindung mit Art. 144 Abs. 3 und Art. 145 Abs. 2 DBG ist von einer Kostenauflage an den unterliegenden Beschwerdeführer abzusehen.

#### **E. 5**

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