

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00079 vom 6. Oktober 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-10-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2015.00079](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00079)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00079 du 6 octobre 2015

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00079 del 6 ottobre 2015

## Regeste

Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2012) | Steuererlass bei selbständiger Erwerbstätigkeit / Berücksichtigung von Schulden gegenüber Kindern. Zustellfiktion bei Postrückbehaltungsauftrag (E. 1). Bei selbständiger Erwerbstätigkeit sind Einkommensschwankungen nicht ungewöhnlich und rechtfertigen nur in Ausnahmefällen einen Steuererlass, wobei vor einem Erlass auch zu prüfen ist, ob der betroffene Steuerpflichtige mit dem Festhalten an einer uneinträglichen selbständigen Erwerbstätigkeit freiwillig auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens verzichtet hat, welches ihm die Begleichung seiner Steuerschulden ermöglicht hätte (E. 3.4). (Unzureichende) Berechnung und Belegung des Existenzbedarfs (E. 4.1). Voraussetzungen eines Steuererlasses bei Überschuldung: Grundsätzlich stehen auch Schulden gegenüber (minderjährigen) Kindern einem Steuererlass entgegen, zumal hier aufgrund der Zugriffsmöglichkeiten der Eltern auf das Kindesvermögen ein erhebliches Missbrauchspotential besteht (E. 4.3). Gutheissung der Beschwerde des Gemeindesteueramts.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung/Einzelrichter Weiterzug: Das Bundesgericht ist auf eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen diesen Entscheid am 04.12.2015 nicht eingetreten. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2012) Steuererlass bei selbständiger Erwerbstätigkeit / Berücksichtigung von Schulden gegenüber Kindern. Zustellfiktion bei Postrückbehaltungsauftrag (E. 1). Bei selbständiger Erwerbstätigkeit sind Einkommensschwankungen nicht ungewöhnlich und rechtfertigen nur in Ausnahmefällen einen Steuererlass, wobei vor einem Erlass auch zu prüfen ist, ob der betroffene Steuerpflichtige mit dem Festhalten an einer uneinträglichen selbständigen Erwerbstätigkeit freiwillig auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens verzichtet hat, welches ihm die Begleichung seiner Steuerschulden ermöglicht hätte (E. 3.4). (Unzureichende) Berechnung und Belegung des Existenzbedarfs (E. 4.1). Voraussetzungen eines Steuererlasses bei Überschuldung: Grundsätzlich stehen auch Schulden gegenüber (minderjährigen) Kindern einem Steuererlass entgegen, zumal hier aufgrund der Zugriffsmöglichkeiten der Eltern auf das Kindesvermögen ein erhebliches Missbrauchspotential besteht (E. 4.3). Gutheissung der Beschwerde des Gemeindesteueramts. Stichworte: ERLASS ERLASSVORAUSSETZUNG EXISTENZMINIMUM EXISTENZMINIMUMBERECHNUNG FAHRZEUGKOSTEN KINDESVERMÖGEN POSTRÜCKBEHALTUNGSAUFTRAG PRÄMIENVERBILLIGUNG RÜCKBEHALTEAUFTRAG SCHULDEN SELBSTÄNDIG SELBSTÄNDIG ERWERBENDE SELBSTÄNDIG ERWERBENDER

## SELBSTÄNDIGKEIT STEUERERLASS ÜBERSCHULDUNG ZUSATZVERSICHERUNG ZUSTELLFIKTION

### E. 2.1

Gegen Entscheide der zuständigen kommunalen Behörde über den Erlass von Staats- und Gemeindesteuern kann der Steuerpflichtige Rekurs bei der Finanzdirektion erheben. Der Entscheid der Finanzdirektion unterliegt sodann der Beschwerde an das Verwaltungsgericht (§ 184 Abs. 1 und 2 sowie § 185 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Beschwerdeberechtigt ist auch die Gemeinde bzw. das diese vertretende Gemeindeamt.

### E. 2.2

Mit der Beschwerde können nach § 185 Abs. 2 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

### E. 2.3

Anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts besteht bei der Beschwerde gegen Entscheide der Finanzdirektion kein Novenausschluss, weil das Verwaltungsgericht hier als einziges Gericht amtiert. Somit sind bis zum Ablauf der Beschwerdefrist neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig.

### E. 3

SÄULE Rechtsnormen: § 183 StG § 184 StG § 185 Abs. I StG § 185 Abs. ii StG  
Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung)  
Gewichtung: 2 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung SB.2015.00079 Urteil der Einzelrichterin vom 6. Oktober 2015 Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen Stadt C, vertreten durch das Steueramt, Beschwerdeführerin, gegen 1. A, 2. B, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2012), hat sich ergeben: I. Mit Entscheid vom 12. März 2015 wies das Steueramt der Stadt C das Gesuch der Eheleute A und B (nachfolgend: Pflichtige) vom 27. Februar 2015 um Erlass der noch offenen Staats- und Gemeindesteuern 2012 im Gesamtbetrag von Fr. ... ab. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs der Pflichtigen hiess die Finanzdirektion des Kantons Zürichs mit Verfügung vom 16. Juni 2015 gut. III. Mit Beschwerde vom 16. Juli 2015 (Postaufgabe 17. Juli 2015) beantragte das Steueramt der Stadt C dem Verwaltungsgericht die Abweisung des Gesuchs um Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2012 und die Zusprechung einer Parteientschädigung. Mit Präsidialverfügung vom 21. Juli 2015 wurde den Pflichtigen und der Vorinstanz Frist für eine Beschwerdeantwort bzw. zur Akteneinreichung und freigestellten Vernehmlassung angesetzt. Während die Gruppe Bezugsdienste des kantonalen Steueramts namens der Vorinstanz die Beschwerdeabweisung beantragte, konnte die Präsidialverfügung vom 21. Juli 2015 den Pflichtigen nicht zugestellt werden. Die Einzelrichterin erwägt: 1. 1.1 Nach der per 1. April 2014 neu eingeführten Praxis der Post werden bei einem Rückhaltungsauftrag gegen Unterschrift ausgehändigte Schreiben umgehend und ohne Information des Empfängers zurückgesendet. Seit Februar 2015 ist zumindest eine Notifikation des Empfängers durch die Post per A-Post-Brief vorgesehen (vgl. Information der Post vom 22. Dezember 2014 betreffend Prozessverbesserungen für die Dienstleistung "Post zurückhalten" beim Empfang von Gerichtsurkunden, abrufbar auf

der Seite des Schweizerischen Anwaltsverbands [SAV], [www.sav-fsa.ch](http://www.sav-fsa.ch)). Auch wenn diese Praxis bei der Zustellung von Gerichtsurkunden problematisch erscheint, ist es im Rahmen eines bestehenden Prozessrechtsverhältnisses Aufgabe des Steuerpflichtigen, eine einwandfreie und fristgerechte Zustellung zu gewährleisten und sich über die diesbezügliche Praxis zu informieren. Entsprechend ist eine Zustellung fristauslösend zu fingieren, wenn eine Gerichtssendung aufgrund eines Rückbehaltungsauftrags des Empfängers retourniert wird (VGr, 27. Januar 2015, SB.2015.00007, E. 3 [nicht auf [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch) veröffentlicht], vgl. auch den betreffenden Rechtsmittelentscheid des BGr, 4. März 2015, 2C\_193/2015 sowie BGr, 24. Februar 2014, 2C\_1232/2013, E. 2.2). 1.2 Die Präsidialverfügung vom 21. Juli 2015 konnte den Pflichtigen aufgrund eines (Rückbehaltungs-)Auftrags des Pflichtigen nicht zugestellt werden. Da sich die Pflichtigen aufgrund des laufenden Rechtsmittelverfahrens in einem Prozessrechtsverhältnis befinden, haben sie die Nichtzustellung der Präsidialverfügung – und die damit allenfalls verpasste Gelegenheit zur Beschwerdeantwort – selbst zu verantworten. Damit ist eine Zustellung und – mangels fristgerechtem Eingang einer Beschwerdeantwort – auch ein Verzicht auf eine Beschwerdeantwort zu fingieren. 2.

### **E. 3.1**

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 ganz oder teilweise erlassen werden (§ 183 StG).

### **E. 3.2**

Ob bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ein Anspruch auf Steuererlass besteht oder nicht, 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. VGr, 27. Juni 2012, SB.2011.00093, E. 2.3; VGr, 9. Dezember 2009, SB.2009.00085, E. 4.1).

### **E. 3.3**

Eine erlassbegründende Notlage des Steuerpflichtigen liegt vor, wenn der geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit steht und trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 183 StG N. 23). Die Rechtsprechung nimmt eine finanzielle Notlage an, wenn gemäss 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 eine Unterdeckung besteht. Massgebend ist die gesamte wirtschaftliche Lage des Gesuchstellers im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs (BGr, 30. April 1975, ASA 44 [1975/76], S. 618, E. 2.a), d. h. im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht im Zeitpunkt der Fällung des Entscheids, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung zu tragen ist (VGr, 16. April 2014, SB.2013.00095, E. 3.2; VGr, 9. Dezember 2009, SB.2009.00085, E. 4.2).

### **E. 3.4**

Da das Gemeinwesen bei einem Steuererlass endgültig auf eine ihm zustehende Steuerforderung verzichtet, rechtfertigt sich ein Erlass bei bloss vorübergehenden finanziellen Engpässen des Steuerpflichtigen nicht. Dies ist besonders bei Selbständigerwerbenden zu beachten (vgl. Richner et al., § 183 StG N. 24): Bei selbständiger Erwerbstätigkeit sind Einkommensschwankungen nicht ungewöhnlich und rechtfertigen nur in Ausnahmefällen einen Steuererlass: So ist bei stark schwankenden Einnahmen kaum je absehbar, ob Steuerschulden nicht doch noch in absehbarer Zeit beglichen werden können. Ist eine selbständige Erwerbstätigkeit dauerhaft ungeeignet, ein existenzsicherndes Erwerbseinkommen zu generieren, ist vor einem Erlass zudem zu prüfen, ob der betroffene Steuerpflichtige mit dem Festhalten an seiner uneinträglichen selbständigen Erwerbstätigkeit freiwillig auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens verzichtet, mit welchem ihm die Begleichung der Steuerschulden möglich wäre (vgl. VGr, 22. April 2015, SB.2015.00009, E. 3.3 [nicht auf [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch) veröffentlicht]).

#### **E. 4.1**

Das tatsächliche Vorliegen einer finanziellen Notlage ist bei den Pflichtigen zweifelhaft, erscheint die Existenzminimumberechnung, auf welche sich die Vorinstanzen stützten, doch in mehrfacher Hinsicht unzureichend und unvollständig: So stützt die Berechnung weitgehend auf unüberprüfte und nicht belegte Angaben der Pflichtigen ab und es fehlen wichtige Dokumente wie z. B. ein Mietvertrag oder aktuelle Krankenkassenpolice. Sodann ist die Berechnung auch aufgrund der vorhandenen Dokumente und Angaben nicht schlüssig: So hat der Pflichtige in den Erfolgsrechnungen seiner Einzelunternehmung jeweils zahlreiche Aufwendungen – unter anderem auch für den Fahrzeugaufwand – erfolgsmindernd in Abzug gebracht. Es ist deshalb fraglich, weshalb in der Existenzminimumberechnung der Pflichtigen monatlich Fr. 690.- für Verkehrsmittel in Abzug gebracht wurden, zumal für Berufsauslagen der Pflichtigen bereits Fr. 200.- in die Budgetberechnung einflossen. Weiter scheint das Steueramt bei der Berechnung der Heizkosten die Akontozahlungen für Mietnebenkosten (für Heizung, Warmwasser, TV, Hauswart) versehentlich mit den effektiven Heizkosten kumuliert zu haben, wobei mangels eingereichtem Mietvertrag unklar bleibt, inwieweit die Nebenkosten nicht bereits bei den angerechneten Mietkosten Berücksichtigung fanden. Bei der Krankenkasse wurden auch die Kosten für Zusatzversicherungen mitberücksichtigt, welche praxisgemäss nicht in die Existenzbedarfsberechnung miteinzubeziehen sind (BGE 134 III 323 E. 3). Mangels eingereicherter Krankenkassenpolice ist zudem nicht überprüfbar, ob die Pflichtigen nicht doch allenfalls Prämienverbilligungen in Anspruch genommen haben. Bei der Berechnung des Grundbetrags wurde wiederum nicht berücksichtigt, dass in der Familie zwei Kinder unter zehn Jahren leben und deshalb monatlich weitere Fr. 400.- in den Grundbetrag der Familie hätten einbezogen werden müssen. Allerdings dürften damit auch die Kinderzulagen heute höher ausfallen als von den Pflichtigen angegeben, stehen ihnen mit ihren insgesamt drei Kindern doch inzwischen Fr. 650.- und nicht bloss Fr. 450.- an Kinderzulagen zu. Insgesamt fällt die monatliche Unterdeckung der Familie damit um mindestens Fr. 700.- zu hoch aus. Da die Pflichtigen in der Lage waren, jedes Jahr mehrere Tausend Franken in die dritte Säule einzubezahlen, erscheint nicht ausgeschlossen, dass überhaupt keine Unterdeckung vorliegt. So ist eine verlässliche Bedarfsberechnung aufgrund der fehlenden Belege zur Zeit nicht möglich, zumal auch die Einkommenssituation des selbständig erwerbstatigen Pflichtigen und seiner bei ihm angestellten Ehefrau aufgrund der eingereichten Unterlagen und der noch nicht überprüften Angaben in der Steuererklärung noch nicht abschliessend verifiziert werden konnte. Wie es sich damit verhält, kann jedoch

offenbleiben, da ein Steuererlass bereits aus nachfolgenden Gründen zu verweigern ist.

#### **E. 4.2**

Das Einkommen des Pflichtigen unterliegt aufgrund von dessen selbständiger Erwerbstätigkeit starken Schwankungen. Es ist deshalb noch überhaupt nicht absehbar, ob die Pflichtigen auch zukünftig ausserstande sein werden, ihre Steuerschulden zu begleichen. In dieser Situation rechtfertigt sich der Erlass offener Steuern nicht, dient der Steuererlass doch der langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der betroffenen Steuerpflichtigen und nicht der Überbrückung vorübergehender finanzieller Engpässe oder gar der Quersubventionierung verlustträchtiger Geschäftstätigkeiten.

#### **E. 4.3**

Kommt hinzu, dass ein Steuererlass bei Überschuldung aufgrund geschäftlicher Misserfolge nur zu gewähren ist, wenn auch die anderen Gläubiger auf ihre Ansprüche verzichten (vgl. Ziff. 15 der Weisung der Finanzdirektion vom 20. November 2012 über Erlass und Abschreibung von Staats- und Gemeindesteuern, Zürcher Steuerbuch [ZStB], Teil I, Nr. 34/011). Denn der Steuererlass bezweckt, zur Sanierung der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen beizutragen; er soll diesem und nicht seinen Gläubigern zugute kommen (BGr, 9. Dezember 2004, 2P.307/2004, E. 3.2; BGr, 19. März 1981, ASA 52 [1983/84], S. 518; Richner et al., § 183 StG N. 32 und 34; VGr, 9. Dezember 2009, SB.2009.00085, E. 4.2). Die Pflichtigen weisen für die Steuerperiode 2014 Schulden in Höhe von Fr. ... aus, welche sich deklarationsgemäss aus Schulden gegenüber eigenen Kindern (Fr. ...), Geschäftsschulden (Fr. ...), Kreditkartenschulden (Fr. ...) und Steueransätzen (Fr. ...) zusammensetzen sollen. Ihre Verschuldung resultiert gemäss Angaben der Pflichtigen zumindest teilweise aus dem schlechten Geschäftsgang der Einzelfirma des Pflichtigen. Die Pflichtigen bringen nicht vor, dass ihre Gläubiger ausserhalb der Familie auf ihre Forderung verzichten würden. Damit ist ein Steuererlass ebenfalls ausgeschlossen, weil der Erlass nicht dem Pflichtigen, sondern ihren Gläubigern zugutekommen würde. Dasselbe gilt grundsätzlich auch für die von ihnen behaupteten Schulden gegenüber ihren eigenen Kindern, zumal hier aufgrund der Zugriffsmöglichkeiten der Eltern auf das Kindesvermögen ohnehin auch ein erhebliches Missbrauchspotenzial besteht und die Pflichtigen ferner im Widerspruch zu den behaupteten Darlehensverhältnissen kein Kindesvermögen deklarierten. Damit sind die Voraussetzungen für einen Steuererlass in mehrfacher Hinsicht nicht gegeben. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

#### **E. 5**

Es rechtfertigt sich, die Gerichtskosten auf die Gerichtskasse zu nehmen (§ 151 Abs. 3 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 185 Abs. 2 StG). Weil die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für das vorliegende Verfahren nicht über das Mass hinausgegangen sind, das von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erwartet werden darf, hat diese keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (§ 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und 185 Abs. 2 StG und § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

#### **E. 6**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) steht bei Entscheiden über die Stundung oder den Erlass von Abgaben nicht zur Verfügung (Art. 83 lit. m BGG). Zulässig ist lediglich die

subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach Art. 113 ff. BGG .

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