

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00028 vom 12. Juli 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-07-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2017.00028](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00028)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00028 du 12 juillet 2017

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00028 del 12 luglio 2017

## Regeste

Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2014) | Steuererlass; Notlage. Begriff der erlassbegründenden Notlage (E. 2.2). Vorübergehende finanzielle Engpässe rechtfertigen keinen Steuererlass. Dies gilt insbesondere bei der Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit, weil dort Einkommensschwankungen nicht ungewöhnlich sind (E. 2.3). Beim Pflichtigen liegt von vornherein keine Notlage vor, da er über eine monatliche Überdeckung verfügt (E. 4.1). Im Übrigen führt der Pflichtige seinen finanziellen Engpass selber auf Einkommensschwankungen zurück (E. 4.2) und hat er seine finanzielle Lage zumindest mitverschuldet (E. 4.3). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2017.00028 Urteil der Einzelrichterin vom 12. Juli 2017 Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Gerichtsschreiber Martin Businger. In Sachen A, Beschwerdeführer, gegen Stadt B, vertreten durch das Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2014), hat sich ergeben: I. Am 27. Januar 2016 stellte A (der Pflichtige) beim Steueramt der Stadt B ein Gesuch um Erlass der noch offenen Staats- und Gemeindesteuern 2014 im Betrag von Fr. 10'558.15, da er im Jahr 2015 bis Mitte Juni arbeitslos gewesen sei und danach eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen habe. Das Steueramt der Stadt B wies das Gesuch am 6. Juli 2016 ab. II. Den dagegen am 27. Juli 2016 vom Pflichtigen erhobenen Rekurs mit dem Antrag um Erlass der Steuern wies die Finanzdirektion des Kantons Zürich am 20. Februar 2017 ab. III. Am 21. März 2017 erhob der Pflichtige beim Verwaltungsgericht in Wiederholung des Antrags um Steuererlass Beschwerde gegen den Rekursentscheid vom 20. Februar 2017. Die Stadt B beantragte die Abweisung der Beschwerde, unter entsprechenden Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das kantonale Steueramt liess im Namen der Finanzdirektion ebenfalls die Abweisung der Beschwerde beantragen, unter Kostenfolge zulasten des Pflichtigen. Es folgten keine weiteren Vernehmlassungen. Die Einzelrichterin erwägt: 1. 1.1 Gegen Entscheide der Gemeinde über den Erlass von Staats- und Gemeindesteuern kann der Steuerpflichtige Rekurs bei der Finanzdirektion erheben. Der Entscheid der Finanzdirektion unterliegt der Beschwerde an das Verwaltungsgericht (§ 185 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). 1.2 Mit der Beschwerde können nach § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 185 Abs. 2 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.3 Anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts besteht bei der Beschwerde gegen Entscheide der Finanzdirektion kein Novenausschluss, weil das

Verwaltungsgericht hier als einzige gerichtliche Instanz amtiert. Somit sind bis zum Ablauf der Beschwerdefrist neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig.

### **E. 2.1**

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. 2.2**

Eine erlassbegründende Notlage des Steuerpflichtigen liegt allgemein 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/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 183 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 betreibungsrechtlichen 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 ff., E. 2a), das heisst im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht im Zeitpunkt der Fällung des Entscheids, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung zu tragen ist (vgl. VGr, 6. Oktober 2015, SB.2015.00079, E. 3.3). Grundsätzlich darf die für einen Steuererlass vorausgesetzte Notlage vom Steuerpflichtigen nicht verschuldet sein. Ein Selbstverschulden des Gesuchstellers an der Notlage schliesst zwar den Steuererlass nicht aus, wird aber bei der Entscheidung berücksichtigt. Wäre dem Gesuchsteller im Zeitpunkt der Fälligkeit des zu erlassenden Betrags sodann eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so ist dieser Umstand im Entscheid über den Erlass zulasten des Gesuchstellers ebenfalls zu wägen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 183 N. 24; zum Ganzen auch VGr, 6. Juni 2012, SB.2011.00136, E. 2.3 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.3**

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/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 183 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. Der Steuererlass soll denn auch der langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der betroffenen Steuerpflichtigen dienen und nicht der Überbrückung vorübergehender Engpässe oder gar der Quersubventionierung verlustträchtiger Geschäftstätigkeiten. Zudem ist ein Steuererlass bei Überschuldung aufgrund geschäftlicher Misserfolge nur zu gewähren, wenn auch die anderen Gläubiger auf ihre Ansprüche verzichten (vgl. Weisung der Finanzdirektion über Erlass und Abschreibung von Staats- und Gemeindesteuern vom 14. März 2016, ZStB Nr. 34/012, Rz. 11). Denn der Steuererlass bezweckt, wie ausgeführt, zur Sanierung der

wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen beizutragen; er soll diesem und nicht seinen Gläubigern zugutekommen. Ist eine selbständige Erwerbstätigkeit gar 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, 6. Oktober 2015, SB.2015.00079, E. 3.4 und E. 4.2 f.).

### **E. 3.1**

Die Vorinstanz ging von einem Existenzminimum des Pflichtigen von Fr. 3'503.90 pro Monat aus, bestehend aus den folgenden Positionen: Grundbetrag Fr. 1'200.-, Wohnungskosten Fr. 1'800.-, Krankenkasse Fr. 189.90, Hausrats- und Haftpflichtversicherung Fr. 30.-, Berufsauslagen Fr. 284.-. Entgegen den vom Pflichtigen für die Miete beanspruchten Fr. 2'279.- zuzüglich Fr. 150.- für die Garage pro Monat reduzierte die Finanzdirektion diese Positionen auf die erwähnten Fr. 1'800.- und hielt fest, es sei ihm zuzumuten, die Wohnung auf den nächsten Kündigungstermin zu kündigen. Es gehe nicht an, dass er eine derart kostspielige Wohnung bewohne, aber nicht in der Lage sein soll, den Steuerverpflichtungen nachzukommen. Ein Steuererlass würde letztlich zu einer Bevorzugung der übrigen Gläubiger führen, was mit Sinn und Zweck des Steuererlasses nicht vereinbar sei. Auch bei der Krankenkassenposition wurde nur die Prämie für die Grundversicherung berücksichtigt, nicht aber nichtobligatorische Prämien. Dem so errechneten Notbedarf von Fr. 3'503.90 wurden Einnahmen von Fr. 5'404.- gegenübergestellt, woraus eine Überdeckung von Fr. 1'900.10 resultiere. Somit sei es dem Pflichtigen möglich und zumutbar, beispielsweise mittels Ratenzahlungen die offenen Steuern zu bezahlen. Einem Erlass stehe auch entgegen, dass der Pflichtige in der Steuerperiode offenkundig keine Rückstellungen für die Steuern gebildet habe, obschon es ihm zumutbar gewesen wäre.

### **E. 3.2**

Der Pflichtige macht nach wie vor sinngemäss eine finanzielle Notlage bzw. ein monatliches Minus von Fr. 274.65 geltend (vgl. Berechnung des Existenzminimums vom 21. März 2017). Einem Monatseinkommen von Fr. 4'071.55 (seit Februar 2016) stellt er einen Notbedarf in Höhe von Fr. 4'346.20 gegenüber, bestehend aus dem Grundbetrag von Fr. 1'200.-, Mietkosten von Fr. 2'429.-, Fr. 190.85 für die Krankenkasse, Fr. 30.- für die Hausrats- und Haftpflichtversicherung, Fr. 284.- durchschnittlichen Berufsauslagen und Fr. 212.35 für Verkehrsmittel (Strassenverkehrsamt und Versicherung). Sein Unternehmen habe trotz der niedrigen Löhne noch Verluste und einen grösseren Auftrag, mit dem er gerechnet habe, habe er nicht erhalten. Aktuell habe er privat kein Geld auf der Seite, in der Firma seien Fr. 25'000.- vorhanden. Er müsste also die Firma aufgeben oder Privatschulden aufnehmen, um die Steuerschuld bezahlen zu können. Es sei so weit gekommen, weil er am 22. Juni 2015 Fr. 50'000.- für die Gründung der Aktiengesellschaft einbezahlt habe. Am 24. September 2015 habe er die Nachliberierung in Höhe von nochmals Fr. 50'000.- vorgenommen und zuvor, am 13. Juli 2015, sein gesamtes BVG-Kapital in Höhe von Fr. 46'691.30 ausbezahlt erhalten, wovon er Fr. 1'742.85 an die Steuern habe zahlen müssen. Für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 habe er von der Stadt B am 10. März 2014 die provisorische Rechnung in Höhe von Fr. 6'678.75 erhalten. In der Hitze des Gefechts, das heisst wegen der damaligen Entlassung und Arbeitslosigkeit, des Umzugs und der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit, sei ihm völlig entgangen, dass die

Steuern noch offen seien, was dann mit der entsprechenden Mahnung vom 23. Oktober 2015 betreffend Einreichung der Steuererklärung 2014 zum Vorschein gekommen sei. Das Geld habe er aber schon in die Aktiengesellschaft investiert gehabt. Im Moment sei er etwas ratlos, wie er dieses Problem ohne Steuererlass lösen könne. Er hätte noch etwa fünfzehn Monate Anrecht auf Arbeitslosengelder, was verglichen mit dem Lohn, den er sich auszahle, mehr Einnahmen und weniger Stress bedeuten würde. Er sei aber sehr zuversichtlich, dass die Firma noch Potenzial für eine gute Entwicklung habe und ihm der Steuererlass eine dauerhafte Sanierung ermöglichen würde, um weiterhin Arbeitnehmer beschäftigen zu können.

### **E. 3.3**

Die Beschwerdegegnerin stellt eine finanzielle Notlage im steuerrechtlichen Sinn in Abrede. Selbst wenn eine solche vorläge, würden Einkommensschwankungen keinen Erlassgrund bilden. Auch könne das Unternehmerrisiko beim Schritt in die Selbständigkeit nicht mittels Steuererlass auf das Gemeinwesen übertragen werden. Davon abgesehen käme ein Steuererlass nur infrage, wenn neben den Steuerbehörden auch die übrigen Gläubiger ein gleichwertiges Opfer bringen. Der Pflichtige scheine aber Forderungen Dritter im Wesentlichen vollständig zu tilgen. Das Gemeinwesen könne nicht zugunsten anderer Drittgläubiger auf Steuereinnahmen verzichten und diese erlassen. Die Vorinstanz hält in ihrer Vernehmlassung fest, selbst wenn von einem Nettolohn von Fr. 4'071.55 (anstatt Fr. 5'404.-) ausgegangen würde, verbliebe dem Pflichtigen bei einem Existenzminimum von Fr. 3'503.90 immer noch ein Überschuss von Fr. 567.65. Die Begleichung der Steuerschuld sei ihm daher ohne Weiteres möglich. Sodann blieben dem Pflichtigen in Form der möglichen Arbeitslosengelder noch weitere finanzielle Mittel zur Begleichung der Steuern zur Verfügung. Zudem sei ihm anlässlich der Liberierung der Gelder bewusst gewesen, dass die Staats- und Gemeindesteuern 2014 noch offen seien, habe er doch am 10. März 2014 die provisorische Rechnung erhalten, die er nicht bezahlt habe. Das Verhalten des Pflichtigen verdiene keinen Rechtsschutz, wäre ihm doch bei sorgfältiger vorausschauender Planung die Bezahlung der offenen Steuern möglich gewesen. Seine Firma verfüge sodann über Barguthaben von Fr. 25'000.- und es wäre durchaus möglich und zumutbar, dass der Pflichtige von der Firma ein Darlehen in Höhe der offenen Steuern aufnehme.

### **E. 4.1**

Vorab ist zu prüfen, ob beim Pflichtigen überhaupt eine finanzielle Notlage vorliegt. Der ihm gemäss dem Kreisschreiben des Obergerichts betreffend Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums zustehende Grundbetrag von Fr. 1'200.- ist unbestritten. Anders präsentiert sich die Situation in Bezug auf die Wohnkosten, für welche Position der Pflichtige ohne nähere Begründung Fr. 2'429.- einsetzt. Diesbezüglich ist indessen auf die zutreffenden Ausführungen im Rekursentscheid zu verweisen und es sind Wohnkosten in Höhe von Fr. 1'800.- zu berücksichtigen. Es liegt auf der Hand, dass es nicht Aufgabe des Steueramts ist, dem Pflichtigen mittels Steuererlass die teuren Wohnkosten zu ermöglichen. Des Weiteren fällt auf, dass der Pflichtige in seiner Notbedarfsberechnung Fr. 212.35 für Verkehrsmittel einsetzt. Kosten für Verkehrsmittel hatte aber schon die Beschwerdegegnerin berücksichtigt und in der Existenzminimumberechnung für Verkehrsmittel und durchschnittliche Berufsauslagen Fr. 284.- eingesetzt (Fr. 84.- Verkehrsmittel; Fr. 200.- durchschnittliche Berufsauslagen). Dies wurde auch von der Vorinstanz übernommen. Die vom Pflichtigen zusätzlich geltend

gemachten Kosten für Verkehrsmittel können dementsprechend nicht berücksichtigt werden. Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass es nicht angehen kann, dem Pflichtigen via Steuererlass zu einem teuren Verkehrsmittel zu verhelfen. Geschäftlich bedingte Fahrzeug- und Transportaufwendungen bzw. Reisespesen und Verpflegung fliessen denn auch in die Erfolgsrechnungen der Firma ein (Erfolgsrechnung), sodass sich die Frage stellen könnte, ob sogar die Fr. 284.- für durchschnittliche Berufsauslagen zu streichen wären. Die Frage kann aber offengelassen werden, denn das Erlassgesuch ist, wie sich zeigen wird, sowieso abzuweisen. Es ergibt sich somit ein zu berücksichtigender Notbedarf von höchstens Fr. 3'504.85 (Fr. 1'200.- Grundbedarf, Fr. 1'800.- Wohnkosten, Fr. 190.85 Krankenkasse, Fr. 30.- Hausrat- und Haftpflichtversicherung, Fr. 284.- durchschnittliche Berufsauslagen). Wird dieser Notbedarf einem Einkommen von Fr. 4'071.55 gegenübergestellt, wie dies der Pflichtige in seiner Berechnung vom 21. März 2017 tut, resultiert ein Überschuss von Fr. 566.70, dies selbst in Berücksichtigung der genannten Berufskosten. Es kann demnach keine Rede von einer finanziellen Notlage sein. Eine solche läge nicht einmal vor, wenn von einem durchschnittlichen Nettomonatseinkommen von Fr. 3'843.- ausgegangen werden wollte, wie dies der Pflichtige allenfalls mittels Einreichung des Lohnausweises per 2016 geltend machen will (Lohnausweis: Nettoeinkommen Fr. 46'120.- / 12 = Fr. 3'843.35). Selbst wenn ein Lohnverzicht des Pflichtigen per Januar 2017 berücksichtigt werden wollte (Titelblatt, Bemerkung zum Lohnauszug "Februar 2017") würde immer noch ein Überschuss resultieren ( $11 \times \text{Fr. } 4'071.- = \text{Fr. } 44'781.- / 12 = \text{Fr. } 3'731.75$ ). Ausserdem würde sich – sollte der Pflichtige geltend machen wollen, auf Monatseinkünfte teilweise gänzlich verzichten zu müssen – die Frage stellen, ob seine Selbständigkeit auf Dauer überhaupt geeignet ist, um ein existenzsicherndes Einkommen zu generieren. Sollte ein existenzsicherndes Einkommen nämlich auf Dauer verneint werden, wofür angesichts des Ausbleibens des Lohns per Januar 2017 Anzeichen bestehen könnten, stünde dies wie dargelegt einem Steuererlass ebenfalls entgegen (vgl. E. 2.4). Es wäre dem Pflichtigen zuzumuten, auf die Ausübung seiner selbständigen Erwerbstätigkeit zu verzichten und eine Anstellung zu suchen, zumal er sogar beim Bezug von Arbeitslosengeldern seinen Angaben zufolge immer noch höhere Einnahmen hätte als er selber zu generieren in der Lage ist. Auch diese Frage kann hier aber offengelassen werden, fehlt es doch sowieso an der Voraussetzung einer finanziellen Notlage.

#### **E. 4.2**

Der Pflichtige geht immer noch davon aus, sein Geschäft werde erfolgreich sein und führt die Einkommensschwankungen somit auf den Geschäftsaufbau zurück. Solcherart vorübergehende Engpässe stehen aber wie ausgeführt einem Steuererlass entgegen (vgl. E. 2.4). Es kann nicht angehen, mittels Steuererlass den Geschäftsaufbau quer zu subventionieren. Ebenso wenig kann es angehen, dass der Steuererlass anderen Gläubigern zugutekommt. Genau dies wäre vorliegend aber der Fall. So räumt der Pflichtige selber ein, seinen übrigen Verpflichtungen weiterhin nachzukommen.

#### **E. 4.3**

Zulasten des Pflichtigen wirkt sich zudem ein gewisses Selbstverschulden aus (vgl. E. 2.3). Er räumt selber ein, die provisorische Steuerrechnung per 2014 bzw. die Steuerschulden per 2014 seien ihm "in der Hitze des Gefechts" entgangen. Dieses Argument taugt aber nicht für einen Steuererlass, im Gegenteil wäre angesichts der Gründung eines eigenen Geschäfts umso mehr die Einkalkulierung aufgelaufener Steuerschulden zu erwarten gewesen. Jedenfalls war der Pflichtige in der Lage, die Vorgaben für die Gründung einer

Aktiengesellschaft mitsamt den Liberierungen zu erfüllen, weshalb sich das Übersehen der Steuerschuld umso weniger rechtfertigen lässt. Ausserdem sind in seiner Firma aktuell noch Fr. 25'000.- vorhanden. Der Pflichtige erklärt nicht, weshalb es nicht möglich sein soll, von der Firma ein Darlehen für die Begleichung der Steuerschuld erhältlich zu machen. Dies braucht allerdings nicht weiter untersucht zu werden, sind doch die Voraussetzungen für einen Steuererlass wie dargelegt in mehrfacher Hinsicht nicht gegeben. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 5.1**

Es rechtfertigt sich, die Gerichtskosten auf die Gerichtskasse zu nehmen (§ 151 Abs. 3 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 185 Abs. 2 StG).

#### **E. 5.2**

Weil die Aufwendungen der Beschwerdegegnerin 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 (§ 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 185 Abs. 2 StG).

#### **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 lediglich dann zur Verfügung, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt (Art. 83 lit. m BGG). Andernfalls kann subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach Art. 113 ff. BGG erhoben werden.

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