

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00094 vom 6. Dezember 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-12-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00094

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00094 du 6 décembre 2017

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00094 del 6 dicembre 2017

Regeste

Steuererlass (Nachsteuern; Staats- und Gemeindesteuern 2007 bis 2013) | Steuererlass. Da Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens allein die von der Pflichtigen gestellten Erlassgesuche bildeten, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, soweit eventualiter auch um Stundung oder Ratenzahlung ersucht wird. Selbst unter Zugrundelegung der eher wohlwollenden Existenzminimumberechnung der Vorinstanz sind die Voraussetzungen für einen Steuererlass nicht gegeben, da es der gut verdienenden Pflichtigen mit ihrem erzielten Überschuss möglich sein sollte, ihre Steuerausstände in absehbarer Zeit zu begleichen. Dies gilt umso mehr, als die Pflichtige bei der Rückzahlung ihrer Steuerausstände zumindest seit dem Antritt ihrer derzeitigen Arbeitsstelle weit hinter ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geblieben ist und kaum Steuerrücklagen gebildet hat. Kommt hinzu, dass um den Erlass von Nachsteuern ersucht wird, wo ein besonders strenger Massstab gilt und auch für eine längere Dauer ausserordentliche Anstrengungen zur Schuldentilgung zuzumuten sind. Da den wirtschaftlichen Verhältnissen der Pflichtigen mit Zahlungserleichterungen Rechnung getragen werden kann, sind dieser Entscheid und die Gesuchsunterlagen hierfür an das zuständige Gemeindesteueramt weiterzuleiten und ist auch dem kantonalen Steueramt die Bewilligung von Ratenzahlungen nach Massgabe der effektiven Überdeckung zu empfehlen. Die grundsätzliche Kostenfreiheit gilt nur für das verwaltungsinterne Erlassverfahren, wenngleich die verwaltungsgerichtliche Praxis aufgrund der oftmals besonderen Verhältnissen bei Steuererlassgesuchen häufig von einer Kostenaufgabe absieht. Zuzumuten ist die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens damit der Pflichtigen aufzuerlegen und auch deren UP/URB-Gesuch abzuweisen. Abweisung der (vereinigten) Beschwerden, soweit auf darauf eingetreten wird.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2017.00094 SB.2017.00095 Urteil vom 6. Dezember 2017 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Steuererlass (Nachsteuern; Staats- und Gemeindesteuern 2007 bis 2013) (Nachsteuern; Direkte Bundessteuer 2007 bis 2013), hat sich ergeben: I. Mit Entscheiden vom 14. bzw. 20. März 2017 wies das kantonale Steueramt die Gesuche von A (nachfolgend: die Pflichtige) vom 4. Oktober 2016 um Erlass der Nachsteuern 2007 bis 2013 im Betrag von Fr. ... (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. ...

(Staats- und Gemeindesteuern) ab. II. Die hiergegen erhobenen Rekurse wies die Finanzdirektion am 7. Juli 2017 ebenfalls ab, wobei es die Verfahren betreffend direkte Bundessteuer und betreffend Staats- und Gemeindesteuern vereinigte und der Pflichtigen keine Kosten auferlegte. Zugleich verweigerte es der Pflichtigen die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands. III. Mit Beschwerde(n) vom 16. August 2017 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der vorinstanzliche Entscheid (bis auf die Kostenregelung und die Verfahrensvereinigung) vollumfänglich aufzuheben und es seien die Erlassgesuche der Pflichtigen gutzuheissen. Eventualiter seien ihr zwei Drittel der auferlegten Nachsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 bis 2013 und die Direkten Bundessteuern 2007 bis 2013 zu erlassen und es sei das Steueramt anzuweisen, ihr für die Bezahlung der verbleibenden Nachsteuersaldi Stundung zu erteilen, um diese in Teilzahlungsraten zu tilgen. Weiter ersuchte sie um Zuspreehung einer Parteientschädigung sowie unentgeltliche Prozessführung und die Bestellung ihres Rechtsvertreters als unentgeltlichen Rechtsbeistand. Die Verfahren SB.2017.00094 (Staats- und Gemeindesteuern 2007 bis 2013) und SB.2017.00095 (Direkte Bundessteuer 2007 bis 2013) wurden mit Präsidialverfügung vom 17. August 2017 vereinigt. Das kantonale Steueramt, Gruppe Bezugsdienste, beantragte mit Beschwerdeantwort vom 23. August 2017 die Abweisung der Beschwerde(n) und des Gesuchs um unentgeltliche Prozessführung, unter Kostenfolgen zulasten der Pflichtigen. Auch die durch das kantonale Steueramt vertretene Finanzdirektion beantragte gleichentags die Abweisung der Beschwerde(n), soweit auf diese einzutreten sei, ebenfalls unter Kostenfolgen zulasten der Pflichtigen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. In ihrer Replik vom 16. Oktober 2017 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen unverändert fest. Es erfolgten keine weiteren Eingaben. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Das Verwaltungsgericht hat sich im Beschwerdeverfahren bei Anfechtung eines Erlassentscheids auf die Prüfung zu beschränken, ob die Vorinstanzen das ihnen zustehende Ermessen nicht rechtsverletzend ausgeübt haben (VGr, 25. September 2014, SB.2014.00068, E. 1.1; VGr, 27. Juni 2012, SB.2011.00093, E. 2.3, je mit Hinweisen). 1.2 1.2.1 Streitgegenstand ist die im Rechtsmittelbegehren enthaltene Rechtsfolgebehauptung im Rahmen des Umfangs der angefochtenen Verfügung. Prozessthema kann nur sein, was auch Gegenstand der vorinstanzlichen Verfügung war beziehungsweise nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Auf Begehren, über welche die Vorinstanz weder entschieden hat noch hätte entscheiden sollen, ist nicht einzutreten (vgl. die auch auf das Steuerrecht anwendbaren §§ 52 Abs. 1 in Verbindung mit 20a Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]; VGr, 12. September 2012, VB.2012.00394, E. 1.2 mit Hinweisen). Hingegen besteht anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren gegen Erlassentscheide kein Novenausschluss, weil das Verwaltungsgericht hier als einziges Gericht amtet (§ 52 Abs. 2 VRG e contrario). Infolgedessen sind bis zum Ablauf der Beschwerdefrist neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig. 1.2.2 Die Pflichtige hat in ihrem Eventualantrag neben dem Erlass von zwei Dritteln ihrer Nachsteuern der Steuerperioden 2007 bis 2013 auch um Stundung bzw. Bewilligung von Ratenzahlungen in Bezug auf ihre hernach noch verbleibenden Nachsteuersaldi ersucht. Da Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens allein die Beurteilung der von ihr gestellten Erlassgesuche bildete, ist fraglich, ob ihr Stundungs- bzw. Ratenzahlungsgesuch eine blosser Einengung des ursprünglichen Streitgegenstands darstellt oder bereits nicht mehr von diesem erfasst ist. Für Letzteres spricht insbesondere, dass für blosser Zahlungserleichterungen ein anderer Instanzenzug als

beim Steuererlass vorgesehen ist. Entsprechend kann in Bezug auf einen ganz oder teilweise verweigerten Erlass der direkten Bundessteuer der zur Gewährung von Zahlungserleichterungen zuständigen kantonalen Behörde auch lediglich empfohlen werden, eine Stundung zu gewähren oder Ratenzahlungen zu bewilligen, sofern solches aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person in Betracht zu ziehen ist (vgl. Art. 13 Abs. 3 der Steuererlassverordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom 12. Juni 2015 [EV]). Für die Staats- und Gemeindesteuer ist für dieselbe Konstellation die Weiterleitung an das für die Beurteilung von Zahlungserleichterungen zuständige Gemeindesteuernamt vorgesehen (vgl. Weisung der Finanzdirektion über Erlass und Abschreibung von Staats- und Gemeindesteuern vom 14. März 2016, Zürcher Steuerbuch [ZStB], Teil 1, Nr. 183.1 [nachfolgend Weisung], Rz. 42, vgl. auch die Weisung der Finanzdirektion über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 13. September 2016, ZStB Nr. 172.1) Auf die Beschwerde ist deshalb nicht einzutreten, soweit im Eventualantrag um Stundung oder Ratenzahlung ersucht wird. 1.3 Die Pflichtige rügt in prozessualer Hinsicht, dass ihr die im angefochtenen Entscheid erwähnte Vernehmlassung des kantonalen Steueramts vom 25. April 2017 nicht zugestellt worden sei. Die genannte Vernehmlassung besteht allein im Antrag, dass der Rekurs unter Kostenfolgen zulasten der Pflichtigen abzuweisen sei und zur Begründung vollumfänglich auf die Erlassentscheide vom 14. und 20. März 2017 verwiesen werde. Damit liegt keine Verletzung des (verfassungs- und konventionsmässig geschützten) Replikrechts vor, da dieses im engeren Sinne nur beim Vorliegen neuer Behauptungen zum Zuge kommt und im weiteren Sinne auf das verwaltungsinterne Rechtsmittelverfahren nicht anwendbar ist (vgl. VGr, 4. September 2017, VB.2017.00253, E. 3 [zur Publikation vorgesehen], vgl. Alain Griffel in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 26b N. 36 ff.; vgl. auch BGE 138 I 154). Zwar stellt die Nichtzustellung der Vernehmlassungsantwort im vorinstanzlichen Verfahren eine Verletzung von § 26b Abs. 4 VRG dar, wonach Vernehmlassungen den anderen Verfahrensbeteiligten zuzustellen sind. Diese Vorschrift ist aber ausserhalb des verfassungs- und konventionsrechtlich garantierten Replikrechts als blosse Ordnungsvorschrift zu betrachten. Sodann ist auch nicht ersichtlich, inwiefern die Nichtzustellung der erwähnten Vernehmlassung sich vorliegend auf die Rechtsstellung der Pflichtigen negativ ausgewirkt haben könnte. Die Nachholung der versäumten Zustellung würde sodann auch einen sinnlosen Leerlauf generieren.

E. 2.1.1

Nach § 183 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) können Steuerpflichtigen, deren Leistungsfähigkeit durch besondere Verhältnisse, wie aussergewöhnliche Belastungen durch den Unterhalt der Familie, andauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit, Unglücksfälle, Verarmung, Erwerbsunfähigkeit oder andere Umstände beeinträchtigt ist, die Staats- und Gemeindesteuern ganz oder teilweise erlassen werden. Gleiches gilt gemäss Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) im Bereich der direkten Bundessteuer, sofern die Zahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Übertretungsbusse für die steuerpflichtige Person infolge einer Notlage eine grosse Härte bedeuten würde.

E. 2.1.2

Die gesetzlichen Bestimmungen zum Erlassverfahren werden durch die bereits erwähnte EV des EFD und die ebenfalls bereits erwähnte Weisung der Finanzdirektion konkretisiert.

Letztere sind vom Verwaltungsgericht zumindest insoweit mitzubersichtigen, als sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen bzw. keine triftigen Gründe einer Anwendung entgegenstehen (BGE 121 II 473 E. 2.b; BGE 141 II 199 E. 5.5; BGE 142 II 182 E. 2.3.3).

E. 2.1.3

Eine Notlage liegt nach der Weisung, Rz. 7 ff. sowie Art. 2 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. Umgekehrt ist eine Notlage insbesondere dann zu verneinen, wenn die das Existenzminimum übersteigenden Überschüsse eine Rückzahlung der ausstehenden Steuerforderungen innert zwei bis drei Jahren erlauben (Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 167 DBG N. 23; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 183 StG N. 26).

E. 2.1.4

Wird um den Erlass von Steuerbussen ersucht, galt nach der diesbezüglich strengeren Erlasspraxis bislang ein Rückzahlungszeitraum von vier bis sechs Jahren als "absehbar" und zumutbar (vgl. die Erläuterungen zur Revision der EV der Eidgenössischen Steuerverwaltung [EStV], Bern Dezember 2014, Art. 2 EV, S. 3; BVGr, 11. Juni 2009, A-3663/2007, E. 4.2; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 167 DBG N. 35). Gemäss den aktuellen Erläuterungen der ESTV zu Art. 2 EV vom 29. Mai 2015 soll hingegen lediglich eine längere Abzahlungsdauer Anwendung finden, deren zumutbare Länge durch die Praxis erst noch neu festzulegen sei. Inwieweit der zumutbare Rückzahlungszeitraum auch beim Erlass von Nachsteuern auf vier bis sechs Jahren ausgeweitet werden sollte, ist bislang unklar gewesen. Die Praxis hat teilweise zwischen dem Erlass von Nachsteuern und Bussen differenziert und beim Bussenerlass mithin einen strengeren Massstab angewandt (vgl. BVGr, 11. Juni 2009, BVGE 2009/45). Gemäss der am 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Revision von Art. 167 ff. DBG sind Bussen und Nachsteuern jedoch generell nur noch in besonders begründeten Ausnahmefällen zu erlassen (Art. 167 Abs. 3 DBG; vgl. auch Weisung, Rz. 4). Ein Erlass soll diesfalls nur gewährt werden, wenn im Rahmen der Erlassgründe nicht nur eine "einfache" Notlage im Sinn eines Missverhältnisses zur finanziellen Leistungsfähigkeit besteht, sondern geradezu die wirtschaftliche Existenz des Steuerpflichtigen gefährdet erscheint. Hieraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber nunmehr auch bei Nachsteuerfällen klar strengere Erlassvoraussetzungen statuiert (vgl. Richner et al., Art. 167 DBG N. 16; kritisch hierzu Locher, Art. 167 DBG N. 37 ff.). Da es sich bei Nachsteuern um Forderungen handelt, die auf Jahre zurückgehen und bei ordnungsgemässer Versteuerung in einem früheren Zeitpunkt hätten bezahlt werden müssen, dürfen auch während mehrerer Jahre ausserordentliche Anstrengungen zur Schuldentilgung verlangt werden.

E. 2.1.5

Zur Existenzminimumberechnung ist praxisgemäss auf die Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums der Verwaltungskommission des Obergerichts des Kantons Zürich vom 16. September 2009 (nachfolgend Richtlinien für das

Existenzminimum) abzustellen, wobei die Steuern gemäss den Richtlinien bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 95 III 39 E. 3; BGE 126 III 89 E. 3 lit. b; BGr, 17. November 2003, 7B.221/2003, E. 3.1; Michael Beusch/Susanne Raas in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017, Art. 167 DBG N. 6). Obwohl beim Entscheid über die Erlassgewährung auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung zu tragen ist, beziehen die erwähnten Fristen von zwei bis drei Jahren (Normalfall) bzw. vier bis sechs Jahren (bei Nachsteuern und Bussen) damit die zukünftig anfallenden Steuern grundsätzlich nicht mit ein, womit es unter Umständen auch mehr als drei bzw. sechs Jahre dauern kann, bis die steuerpflichtige Person keinerlei Steuerschulden mehr aufweist. Indes handelt es sich bei den genannten Fristen ohnehin nur um Richtwerte und nicht um verbindliche Grenzen, was sich unter anderem daran zeigt, dass die Frist weder in die erwähnte Weisung noch in die EV Eingang gefunden haben.

E. 2.1.6

Ein Steuererlass kann insbesondere dann ganz oder teilweise abgelehnt werden, wenn die mangelnde Leistungsfähigkeit durch freiwilligen Verzicht auf Einkommen oder Vermögen ohne wichtigen Grund, durch übersetzte Lebenshaltung oder dergleichen leichtsinnig oder grobfahrlässig herbeigeführt worden ist (Weisungen, Rz. 17 lit. d; Art. 167a lit. d DBG). Sodann steht einem Steuererlass auch entgegen, wenn in der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, trotz verfügbarer Mittel keine Rücklagen gebildet wurden (Weisung, Rz. 17 lit. b; Art. 167a lit. b DBG).

E. 2.1.7

Auch eine Überschuldung steht – aussergewöhnliche Umstände ausgenommen – einem Steuererlass entgegen, weil der Staat sonst zugunsten anderer Gläubiger auf seinen gesetzlichen Anspruch verzichten würde und der Erlass dem Steuerpflichtigen selbst und nicht dessen Gläubigern zugutekommen soll (vgl. Weisung, Rz. 3 sowie Art. 167 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 EV). Bei Überschuldung kann ein Erlass deshalb grundsätzlich nur in dem Umfang gewährt werden, wie die anderen Gläubiger ebenfalls ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten und dies zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der um Erlass ersuchenden Person beiträgt (Weisung, Rz. 11; Art. 3 Abs. 2 EV).

E. 2.2.1

Die vorinstanzliche Existenzminimumberechnung ist eher wohlwollend ausgefallen: So bewohnt die Pflichtige derzeit alleine eine 4-Zimmer-Wohnung inklusive Autoeinstellplatz in Zürich zu einem Bruttomietzins von rund Fr. 4'300.-, wovon ein Bürokostenanteil von Fr. 1'800.- (Angaben Pflichtige im Erlassgesuch vom 4. Oktober 2016; abweichend hiervon die im Lohnausweis 2016 angegebenen "Pauschalspesen Wohnanteil") durch den Arbeitgeber entrichtet wird. Die Vorinstanz hat hiervon Fr. 2'400.- pro Monat bei der Existenzminimumberechnung anerkannt, was angesichts der von der Pflichtigen zu erwartenden Anstrengungen zur Reduktion ihrer Lebenshaltungskosten als grosszügig zu betrachten ist. So wird von der Konferenz der Stadtammänner von Zürich (KStZ) als betriebsrechtlich anrechenbare monatliche Höchstmietzins für eine Einzelperson in der Stadt Zürich ein Betrag von Fr. 1'300.- empfohlen. An diesem Wert hat sich grundsätzlich auch der anrechenbare Mietzins der Pflichtigen (exklusive Bürokostenanteil) zu orientieren, zumal die sozialhilferechtlichen Vorgaben noch tiefer sind (derzeit Fr. 1'100.-), es ihr

angesichts ihrer guten Anstellung leichtfallen dürfte, eine preisgünstigere Wohnung zu finden und sie damit rechnen kann, wie bisher vom Arbeitgeber einen zusätzlichen Bürokostenanteil vergütet zu erhalten. Dass sie ihre Wohnungen gemäss eigenen Angaben auch für Repräsentationszwecke und Besprechungen von Kunden benötigt, rechtfertigt nicht, ihr einen massiv über dem üblicherweise anrechenbaren Höchstmietzins liegenden Betrag an das Existenzminimum anzurechnen, zumal es ihr zusammen mit dem Bürokostenanteil ihres Arbeitgebers auch an günstigerer Lage möglich sein müsste, hinreichend repräsentative Räumlichkeiten anzumieten. Bei der Krankenkassenversicherung hat die Vorinstanz zurecht lediglich die Grundversicherung berücksichtigt, jedoch in Bezug auf die selbstzutragenden Behandlungskosten zu wenig beachtet, dass die Pflichtige bei den kassenpflichtigen Kosten nur eine Jahresfranchise von maximal Fr. 300.-, bei einem darüber hinausgehenden Selbstbehalt von 10 % bzw. maximal Fr. 700.- pro Jahr, selbst zu tragen hat (vgl. Art. 103 Abs. 2 der Verordnung über die Krankenversicherung vom 27. Juni 1995 [VVG]). Wenn die Vorinstanz gleichwohl selbstzutragende Behandlungskosten von Fr. 400.- pro Monat respektive Fr. 4'800.- pro Jahr in die Existenzminimumberechnung miteinbezogen hat, werden damit grösstenteils auch Kosten berücksichtigt, die nicht durch die Grundversicherung gedeckt und deshalb grundsätzlich aus dem Grundbetrag zu bestreiten sind. Die Beschwerdeführerin hat indes ohnehin nicht nachgewiesen, inwieweit ihre diversen nicht kassenpflichtigen medizinischen Aufwände tatsächlich auf einer medizinischen Notwendigkeit basieren. Auch die bei der vorinstanzlichen Existenzminimumberechnung berücksichtigten Verpflegungskosten erscheinen grosszügig bemessen, orientieren sich diese doch am Maximum der erwähnten Richtlinien für das Existenzminimum und geht die Vorinstanz davon aus, dass die Pflichtige an 20 Arbeitstagen im Monat gezwungen ist, dass Mittagessen auswärts einzunehmen. Letzteres erscheint zumindest insofern zweifelhaft, als dass der vom Arbeitgeber übernommene Bürokostenanteil und ihre eigenen Angaben darauf hinweisen, dass sie zumindest teilweise auch zuhause arbeitet und ihre effektiven Spesen für "Reise, Verpflegung und Übernachtung" gemäss Lohnausweis durch den Arbeitgeber entschädigt werden. Sodann befindet sich die Geschäftsadresse der Arbeitgeberin der Pflichtigen (C-Strasse 01 in D) in der Nähe des Wohnortes der Pflichtigen (E-Strasse 02 in D), womit fraglich erscheint, ob der Pflichtigen überhaupt Mehrkosten für auswärtige Verpflegung anzurechnen sind, kann sie sich doch zumindest bei fehlenden Ausseneinsätzen auch problemlos über Mittag zuhause verpflegen. Damit wäre es ohne Weiteres vertretbar gewesen, das monatliche Existenzminimum der Pflichtigen tiefer anzusetzen.

E. 2.2.2

Geht man gleichwohl von der von der Vorinstanz und von der Pflichtigen selbst zugrundegelegten Überdeckung des Existenzminimums von monatlich Fr. 5'873.60 aus, können die Steuerausstände, um deren Erlass ersucht wurde, innert rund zwei Jahren beglichen werden. Werden dabei auch noch die bisher aufgelaufenen Zinsen und sämtliche Steuerausstände der Pflichtigen mitberücksichtigt, die von den Pflichtigen mit insgesamt Fr. 180'000.- beziffert werden, ist eine vollständige Begleichung sämtlicher derzeit offenen Steuerschulden inklusive Zinsen innert rund 2 ½ Jahren möglich. Berücksichtigt man überdies auch noch laufend neu anfallenden Steuern von jährlich rund Fr. 20'000.-, ist eine vollständige Begleichung sämtlicher Steuerschulden in weniger als vier Jahren realistisch. Da Steuerschulden bei der Existenzminimumberechnung nicht zu berücksichtigen und mit dem erzielten Überschuss praxisgemäss lediglich die zum Erlasszeitpunkt bereits ausstehenden Steuerschulden innert 2–3 Jahren (Normalfall, vgl. E. 2.1.3 und 2.1.5

vorstehend) beglichen werden sollten, sind die Voraussetzungen für einen Steuererlass damit selbst unter Zugrundelegung der wohlwollenden Existenzminimumberechnung der Vorinstanz nicht gegeben.

E. 2.2.3

Entgegen der in der Replik der Pflichtigen geäusserten Ansicht, ist auch nicht entscheidend, dass die Pflichtige vor rund zwei Jahren mit der Rückzahlung ihrer Steuerausstände begonnen hat. Vielmehr ist ihre wirtschaftliche Lage zum Zeitpunkt der Gesuchsbehandlung massgeblich (vgl. hierzu die auch in der Beschwerdeschrift in diesem Zusammenhang aufgeführten Entscheide, BGr, 30. April 1975, ASA 44, 618 und VGr, 4. November 2009, SB.2009.00059, E. 3.3). Dies gilt umso mehr, als die Pflichtige bei der Rückzahlung ihrer Steuerausstände zumindest seit dem Antritt ihrer derzeitigen Arbeitsstelle weit hinter ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geblieben ist und kaum Steuerrücklagen gebildet hat, was ebenfalls einem Steuererlass entgegensteht. So ist es nicht Sinn und Zweck des Erlassverfahrens, Steuerpflichtigen entgegenzukommen, welche bislang die fristgerechte Bezahlung ihrer Steuerschulden vernachlässigt haben (vgl. E. 2.1.6 vorstehend; vgl. auch Beusch/Raas, Art. 167 DBG N. 23).

E. 2.2.4

Kommt hinzu, dass die Pflichtige um den Erlass von Nachsteuern ersucht, wo ein besonders strenger Massstab gilt (vgl. E. 2.1.4 vorstehend). Es sind der Pflichtigen damit auch für eine längere Dauer ausserordentliche Anstrengungen zur Schuldentilgung zuzumuten.

E. 2.2.5

Die Erlassgesuche sind damit von den Vorinstanzen zurecht abgewiesen worden, zumal um den Erlass von Nachsteuern ersucht wird, die nur unter qualifizierten Voraussetzungen zu erlassen sind, und die Pflichtige in der Vergangenheit kaum Steuerrückstellungen gebildet hat. Da den wirtschaftlichen Verhältnissen der Pflichtigen mit Zahlungserleichterungen (§ 177 StG; Art. 166 DBG) Rechnung getragen werden kann, sind dieser Entscheid und die Gesuchsunterlagen an das für die Beurteilung von Zahlungserleichterungen im Bereich der Staats- und Gemeindesteuer zuständige Gemeindesteueramt weiterzuleiten. Dieses wird – allenfalls unter Neuberechnung des Existenzminimums – die der Pflichtigen monatlich zumutbaren Raten festzulegen haben (vgl. Weisung, Rz. 42). Sodann ist auch dem im Bereich der direkten Bundessteuern für Zahlungserleichterungen zuständigen kantonalen Steueramt zu empfehlen, der Pflichtigen Ratenzahlungen nach Massgabe ihrer effektiven Überdeckung zu bewilligen (Art. 13 Abs. 3 EV, vgl. auch E. 1.2.2 vorstehend). Der Pflichtigen steht es hierbei frei, sich mit den Steuerbehörden auf angemessene Ratenzahlungen zu verständigen oder notfalls den Rechtsweg zu beschreiten, sollten sich die Steuerbehörden einer adäquaten Lösung verweigern. Damit hat sie es auch selbst in der Hand, ob die Steuerbehörden Zwangsvollstreckungsmassnahmen gegen sie einleiten müssen. Ihre wirtschaftliche Existenz wird damit primär durch ihr eigenes Verhalten infrage gestellt.

E. 2.2.6

Es kann offenbleiben, ob weitere Schulden der Pflichtigen einem Steuererlass entgegenstehen oder inzwischen sämtliche übrigen Schulden der Pflichtigen schenkungshalber durch deren Schwester, bzw. als Geschäftsspesen durch die Arbeitgeberin, beglichen wurden (vgl. dazu auch E. 2.1.7 vorstehend). Ebenso können die derzeitigen Vermögensverhältnisse der Pflichtigen offenbleiben. Damit sind die

(vereinigten) Beschwerden abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 3

Das Gesuch der Pflichtigen um unentgeltliche Prozessführung und unentgeltliche Rechtsverteidigung ist gemäss Ausgeführten zufolge offensichtlicher Aussichtslosigkeit der von ihr gestellten Begehren abzuweisen (§ 16 Abs. 1 und 2 VRG). Dies gilt auch für das vorinstanzliche Verfahren, wenngleich die vorinstanzliche Begründung hierzu (E. 7 des vorinstanzlichen Entscheids) aufgrund eines offenkundigen Schreibfehlers falsch ist.

E. 4.1

Das Erlassverfahren ist grundsätzlich kostenfrei. Bei einem offensichtlich unbegründeten Erlassgesuch kann der gesuchstellenden Person aber eine vom Zeitaufwand abhängige Spruch- und Schreibgebühr auferlegt werden (vgl. Art. 167d DBG und 18 EV; Weisung, Rz. 58). Die grundsätzliche Kostenfreiheit gilt überdies nur für das verwaltungsinterne Verfahren, nicht aber für das anschliessende Rechtsmittelverfahren (§ 185 StG in Verbindung mit § 19 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998; für Erlassverfahren betreffend direkte Bundessteuer vgl. Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 167d N. 7). Gleichwohl sieht die verwaltungsgerichtliche Praxis aufgrund der oftmals besonderen Verhältnissen bei Steuererlassgesuchen häufig von einer Kostenaufgabe ab (vgl. § 151 Abs. 3 in Verbindung mit § 185 Abs. 2 StG; Art. 144 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 167g Abs. 4 DBG). Auch wenn sich die Gerichtsgebühr im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren gemäss § 3 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 (GebV VGr) sich in der Regel am Streitwert orientiert, ist der besonderen Natur des Erlassverfahrens Rechnung zu tragen. Analog der Kostenregelung für das verwaltungsinterne Erlassverfahren gemäss Art. 18 Abs. 2 EV rechtfertigt es sich deshalb, die Gerichtsgebühr primär am Zeitaufwand des Gerichts zu bemessen und mässig zu veranschlagen.

E. 4.2

Angesichts der finanziellen Leistungsfähigkeit der anwaltlich vertretenen Pflichtigen erscheint deren Erlassgesuch offensichtlich unbegründet. Aufgrund ihrer weit über ihrem Existenzminimum liegenden Einnahmen wäre selbst ein geringfügiger Teilerlass ausser Betracht gefallen. Es hätten ihr deshalb bereits im verwaltungsinternen Erlassverfahren Kosten auferlegt werden können, zumal damals auch die übrigen, inzwischen angeblich durch die Schwester der Pflichtigen schenkungshalber getilgten Schulden einem Erlass entgegengestanden wären. Entsprechend sind ihr ausgangsgemäss zumindest im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die mässig zu bemessenen Verfahrenskosten aufzuerlegen. Ausgangsgemäss steht ihr auch keine Parteientschädigung zu.

E. 5

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) steht bei Entscheiden über 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). Ansonsten ist lediglich die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach Art. 113 ff. BGG zulässig.

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