

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00039 vom 30. April 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-04-30, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2019.00039](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00039)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00039 du 30 avril 2020

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00039 del 30 aprile 2020

## Regeste

Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015) | [Steuererlass für die Staats- und Gemeindesteuern und die direkten Bundessteuern 2014 und 2015]. Die Beschwerdeführerin verfügte gemäss ihrer Steuererklärung per Ende 2017 über genügend liquides Vermögen, welches ihr ermöglicht hätte, die ausstehenden Steuerforderungen zu begleichen. Überdies generierte sie mit ihren Unternehmen bereits seit 2014 dauerhaft zu wenig Gewinn, um sich ein existenzsicherndes Einkommen zu sichern; da sie sich nicht um eine einträglichere Erwerbstätigkeit bemühte, ist das Festhalten an ihren Unternehmen als freiwilliger Einkommensverzicht aufzufassen, was einem Steuererlass ebenfalls entgegensteht. Es besteht auch keine Vertrauensgrundlage, gestützt auf welche die Beschwerdeführerin hätte davon ausgehen dürfen, dass sie 2014 und 2015 keine Steuern bezahlen müsse. Schliesslich kann offengelassen werden, ob allein die Verzichtsbereitschaft der Mutter als Darlehensgläubigerin der Beschwerdeführerin für einen Steuererlass ausreichen würde, ebenso wie die Frage, ab wann das in die Unternehmungen investierte Vermögen der Pflichtigen als wertlos oder illiquide zu betrachten ist. Abweisung UP/URB. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2019.00039 SB.2019.00040 Urteil der Einzelrichterin vom 30. April 2020  
Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Katharina Haselbach. In Sachen A, Beschwerdeführerin, gegen 1. Stadt E, vertreten durch das Steueramt, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerinnen, betreffend Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015) (Direkte Bundessteuer 2014 und 2015), hat sich ergeben: I. A. Das Steueramt der Stadt E wies das Gesuch von A vom 6. November 2017 um Erlass der noch offenen Staats- und Gemeindesteuern 2014 im Betrag von Fr. ... am 27. November 2017 ab. Am 8. Juni 2018 wies das Steueramt der Stadt E das Gesuch von A vom 26. Februar 2018/10. April 2018 um Erlass der noch offenen Staats- und Gemeindesteuern 2015 im Betrag von Fr. ... ab. B. Das Kantonale Steueramt, Gruppe Bezugsdienste, wies das Gesuch von A vom 3. Januar 2018 um Erlass der noch offenen direkten Bundessteuern 2014 und 2015 im Betrag von Fr. ... mit Entscheid vom 1. Juni 2018 ab. II. Mit Verfügung vom 5. April 2019 vereinigte die Finanzdirektion des Kantons Zürich die von A erhobenen Rekurse und wies alle ab. Das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung schrieb sie als gegenstandslos geworden ab, weil sie von einer Kostenaufgabe an A absah. Eine Parteientschädigung wurde ihr verweigert. III. Mit Beschwerde vom 7. Mai 2019 beantragte A dem Verwaltungsgericht den Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015

sowie der direkten Bundessteuern 2014 und 2015 und ersuchte um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege. Mit Vernehmlassung vom 24. Mai 2019 beantragte das kantonale Steueramt, Gruppe Bezugsdienste, die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Das Steueramt der Stadt E schloss am 11. Juni 2019 auf Abweisung der Beschwerde ohne Kostenfolgen. Die Einzelrichterin erwägt:

1. 1.1 Per 1. Januar 2016 wurde der Steuererlass im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) neu kodifiziert (Art. 167–167g DBG). Ebenso trat per gleichem Datum die Verordnung vom 12. Juni 2015 des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung) in Kraft (zum Ganzen Michael Beusch/Susanne Raas in: Martin Zweifel/Michael Beusch, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Zürich 2016 [Kommentar DBG], Vor Art. 167–167g N. 3, 6). Übergangsrechtlich bestimmt Art. 205e Abs. 2 DBG, dass sich das Einsprache- und Beschwerdeverfahren gegen Verfügungen, die vor dem Inkrafttreten der geänderten Bestimmungen ergangen sind, nach dem bisherigen Recht richten. Mithin ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht das Datum der erstinstanzlichen Verfügung ausschlaggebend. Was die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Steuererlasses betrifft, ist gemäss den allgemeinen intertemporalen Prinzipien für Sachverhalte, die sich vor dem 1. Januar 2016 ereignet haben, noch das alte Recht anwendbar (Michael Beusch/Susanne Raas, Kommentar DBG, Art. 205e N. 6). Vorliegend wurden die angefochtenen Erlassgesuche vom kantonalen Steueramt am 1. Juni 2018 abgewiesen, also nach dem 1. Januar 2016, weshalb sich das Verfahren nach den neuen Bestimmungen richtet. Das alte Recht ist aber in Bezug auf Sachverhalte, die sich vor dem 1. Januar 2016 ereignet haben, nach dem soeben Gesagten zu berücksichtigen. Da allerdings mit der Neuregelung per 1. Januar 2016 die Regelungen, die zuvor auf Verordnungsstufe festgehalten waren, in das Gesetz selbst überführt wurden und die bisherige Rechtsprechung zum Teil Eingang in den Gesetzestext fand, ergeben sich insoweit keine Abweichungen.

1.2 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können laut Art. 140 Abs. 3 DBG und § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Die Erlassbehörde muss bei der Beurteilung, ob die Erlassvoraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind, naturgemäss über ein pflichtgemäss auszuübendes Ermessen verfügen (vgl. Beusch/Raas, Kommentar DBG, Vor Art. 167–167g, N. 13). Folglich ist es dem Verwaltungsgericht verwehrt, das von den Vorinstanzen in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Vorinstanzen zu setzen (VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 1.1; VGr, 27. Juni 2012, SB.2011.00093, E. 1.1 und 2.3, mit weiteren Hinweisen).

1.3 Anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts besteht im verwaltungsrechtlichen Beschwerdeverfahren gegen Erlassentscheide kein Novenausschluss, weil das Verwaltungsgericht hier als einziges Gericht amtiert. Infolgedessen sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (§ 52 Abs. 2 in Verbindung mit § 20a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]; Art. 167b und Art. 167g Abs. 1 DBG in Verbindung mit § 185 StG sowie § 14a der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998).

1.4 Mit dem Erlassverfahren soll keine Überprüfung oder Berichtigung der Einschätzungs-

und Veranlagungsentscheide ermöglicht werden. Das Erlassverfahren ersetzt weder ein Rechtsmittelverfahren noch soll damit die Revision rechtskräftiger Einschätzungen bezweckt werden. Vielmehr setzt ein Erlass gerade voraus, dass die Veranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig festgesetzte Steuer vorliegt (Art. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 183 N. 4; VGr, 18. Dezember 2019, SB.2019.00080, E. 1.3). Aus diesem Grund ist im vorliegenden Erlassverfahren nicht weiter auf die Rügen und Behauptungen der Pflichtigen, die sich gegen die Einschätzungs-, Einsprache- und Rekursentscheide richten, einzugehen. Nicht weiter zu prüfen ist daher mit anderen Worten, wo sich das Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen in den Steuerperioden 2014 und 2015 – in Österreich oder in der Schweiz – befunden hat. Ebenso wenig darf die Einschätzung und die Veranlagung, d. h. das steuerbare Einkommen und das steuerbare Vermögen, im Erlassverfahren überprüft werden. Sowohl gegen diese Verfügungen als auch gegen die geltend gemachte fehlerhafte Zustellung müssen diejenigen Rechtsmittel ergriffen werden, welche zu deren Anfechtung zur Verfügung stehen. Laut eigenen Angaben der Pflichtigen hat sie davon zumindest teilweise Gebrauch gemacht. Selbst wenn sie kein Rechtsmittel ergriffen hätte und erst recht wenn sie mit den Rechtsmitteln keinen Erfolg hatte, sind diese Rügen im vorliegenden Erlassverfahren nicht (nochmals) zu beurteilen. Da jedoch genau deshalb rechtskräftige Einschätzungen bzw. Veranlagungen vorliegen, kommt ein Erlass überhaupt erst infrage und ist daher zu prüfen.

### **E. 2.1**

Gemäss Art. 167 Abs. 1 DBG können die geschuldeten Beträge auf Gesuch hin ganz oder teilweise erlassen werden, sofern die Zahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse für die steuerpflichtige Person infolge einer Notlage eine grosse Härte bedeuten würde. Nach § 183 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.

### **E. 2.2**

Die gesetzlichen Bestimmungen zum Erlassverfahren werden durch die Steuererlassverordnung des EFD (und neuerdings Art. 167a ff. DBG) sowie durch die Weisung der Finanzdirektion über Erlass und Abschreibung von Staats- und Gemeindesteuern vom 14. März 2016, Zürcher Steuerbuch (ZStB) Nr. 183.1 (nachfolgend: Weisung Steuererlass), konkretisiert. Letztere ist vom Verwaltungsgericht zumindest insoweit zu berücksichtigen, als sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt bzw. keine triftigen Gründe einer Anwendung entgegenstehen (BGE 121 II 473 E. 2b; BGE 141 II 199 E. 5.5; BGE 142 II 182 E. 2.3.3).

### **E. 2.3**

Eine Notlage einer natürlichen Person liegt gemäss Art. 2 Steuererlassverordnung bzw. nach der Weisung Steuererlass Rz. 7 ff. vor, wenn die finanziellen Mittel zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen oder der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit steht. Letzteres liegt insbesondere vor, wenn die Steuerschuld trotz zumutbarer Einschränkungen der

Lebenshaltungskosten nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann. Die Zumutbarkeit der Einschränkung der Lebenshaltungskosten ist gegeben, wenn diese das betriebsrechtliche Existenzminimum übersteigen (Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG]).

#### **E. 2.4**

Als Ursachen einer Notlage einer natürlichen Person anerkannt wird gemäss Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung bzw. Weisung Steuererlass Rz. 10 insbesondere eine wesentliche und andauernde Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Person ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, aufgrund erstens aussergewöhnlicher Belastungen durch den Unterhalt der Familie oder Unterhaltspflichten, zweitens hoher Kosten infolge Krankheit, Unfall oder Pflege, die nicht von Dritten getragen werden, oder drittens längerer Arbeitslosigkeit. Auch eine starke Überschuldung aufgrund ausserordentlicher Aufwendungen, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für welche die Person nicht einzustehen hat, kommt als Ursache infrage. Geht die Notlage auf andere Ursachen zurück, so kann die Erlassbehörde nicht zugunsten anderer Gläubiger auf die gesetzlichen Ansprüche des Bundes bzw. des Kantons verzichten. Verzichten andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen, so kann ein Erlass im selben prozentualen Umfang gewährt werden, sofern dies zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Person (Art. 167 Abs. 2 DBG) beiträgt (Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung bzw. Weisung Steuererlass Rz. 11).

#### **E. 2.5**

Der Steuererlass kann gemäss Art. 167a DBG bzw. nach der Weisung Steuererlass Rz. 17 insbesondere dann ganz oder teilweise abgelehnt werden, wenn die steuerpflichtige Person ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren schwerwiegend oder wiederholt verletzt hat, sodass eine Beurteilung der finanziellen Situation in der betreffenden Steuerperiode nicht mehr möglich ist; ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, trotz verfügbarer Mittel keine Rücklagen vorgenommen hat; im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz verfügbarer Mittel keine Zahlungen geleistet hat; die mangelnde Leistungsfähigkeit durch freiwilligen Verzicht auf Einkommen oder Vermögen ohne wichtigen Grund, durch übersetzte Lebenshaltung oder dergleichen leichtsinnig oder grobfahrlässig herbeigeführt hat; während des Beurteilungszeitraums andere Gläubigerinnen oder Gläubiger bevorzugt behandelt hat.

#### **E. 2.6**

Die Erlassbehörde entscheidet über das Erlassgesuch aufgrund aller für die Beurteilung der Voraussetzungen und der Ablehnungsgründe wesentlichen Tatsachen, insbesondere aufgrund der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person im Zeitpunkt des Entscheids, der Entwicklung ab der Steuerperiode, auf die sich das Gesuch bezieht, der wirtschaftlichen Aussichten der gesuchstellenden Person und der von der gesuchstellenden Person getroffenen Massnahmen zur Verbesserung ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit (Art. 10 Steuererlassverordnung bzw. Weisung Steuererlass Rz. 32). Die Erlassbehörde prüft, wieweit die Zahlung der geschuldeten Steuer aus dem Vermögen zumutbar ist (Art. 12 Abs. 1 Steuererlassverordnung bzw. Weisung Steuererlass Rz. 34).

#### **E. 2.7**

Seinem Wesen nach bedeutet Steuererlass den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem das

öffentliche Vermögen verringert wird. Ein solcher erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die "Person" der Steuerschuldnerin oder des Steuerschuldners, welche bzw. welcher aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen nicht in ihrer bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden soll (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., Zürich 2016, S. 421 f). Der Steuererlass hat indessen infolge der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) die seltene Ausnahme zu bleiben. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde nämlich diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen (vgl. Beusch/Raas, Kommentar DBG, Vor Art. 167-167g DBG N. 8). Anstelle eines Erlasses der Steuern ist denn jeweils auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vorgesehen (Art. 166 DBG i. V. m. Art. 13 Abs. 3 Steuererlassverordnung).

### **E. 3.1**

Aus diesen Ausführungen (E. 2) wird deutlich, dass – entgegen der Auffassung der Pflichtigen – ein Steuererlass nicht automatisch gewährt werden muss, auch wenn sich die Pflichtige unbestrittenermassen in einer Notlage befindet. Dass sie sich nach wie vor in prekären finanziellen Verhältnissen befinden dürfte, geht aus der mit Beschwerde eingereichten Steuerklärung 2018 sowie der Vermögensaufstellung hervor, welche die andauernde Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Pflichtigen untermauern. Wie erwähnt, genügt jedoch eine derartige finanzielle Situation alleine nicht für einen Steuererlass.

### **E. 3.2**

Die Vorinstanzen verweigerten der Pflichtigen einen Steuererlass, da einem solchen Vermögen entgegenstehe. Es könne nicht verifiziert werden, ob die von der Pflichtigen selbst deklarierten Vermögenswerte wertlos oder illiquide seien. Sie seien daher als vorhanden zu betrachten, bis Gewissheit über deren Uneinbringlichkeit, z. B. in Form eines Verlustscheins, bestehe. Einen entsprechenden Nachweis habe die Pflichtige nicht erbracht. Selbst wenn das ausgewiesene Vermögen im Sinn der Pflichtigen um das negative Eigenkapital der Unternehmen zu berichtigen wäre, verbliebe immer noch ein Vermögen von knapp Fr. .... Auch mit ihren vorhandenen liquiden Mitteln wäre es der Pflichtigen ohne Weiteres möglich, die offenen Steuern 2014 und 2015 zu begleichen.

### **E. 3.3**

Was die Pflichtige dagegen vorbringt, vermag die vorinstanzlichen Entscheide nicht als rechtsverletzend erscheinen zu lassen (E. 1.2). Wie bereits erwähnt, ist vorliegend nicht auf die Rügen betreffend das Einschätzungs-, das Veranlagungs- und die Rechtsmittelverfahren, namentlich auf die Rüge der Pflichtigen, die Steuern seien ihr zu Unrecht auferlegt worden, einzugehen (E. 1.4). Weiter ist für den Erlassentscheid zwar die finanzielle Situation im Entscheidzeitpunkt massgebend; zwingend zu berücksichtigen ist jedoch die Entwicklung der finanziellen Verhältnisse ab der Steuerperiode, für welche der Steuererlass beantragt wird (E. 2.6; Art. 10 Steuererlassverordnung bzw. Weisung Steuererlass Rz. 32). Die Vorinstanzen mussten die Steuererklärungen 2016 und 2017 für ihre Entscheide somit berücksichtigen, etwa um feststellen zu können, ob trotz verfügbarer

Mittel keine Rücklagen gebildet oder im Zeitpunkt der Fälligkeit keine Zahlungen geleistet wurden (E. 2.5). Denn für die direkte Bundessteuer gilt als allgemeiner Fälligkeitstermin der 1. März des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres (Art. 161 Abs. 1 DBG i. V. m. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 10. Dezember 1992 über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer [FVV]), d. h. vorliegend 1. März 2015 bzw. 2016. Bei den Staats- und Gemeindesteuern gilt als Verfalltag im Sinn von § 174 Abs. 1 lit. b StG der "30. September in der Steuerperiode", wenn die Steuerpflicht schon vor dem 1. Januar bestanden hat (§ 49 Abs. 1 lit. a der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [StV]), vorliegend somit 30. September 2014 bzw. 2015. Die Fälligkeiten der zu bezahlenden Steuern wird durch das Ergreifen eines Rechtsmittels nicht berührt; die Steuer ist trotz der Einreichung eines Rechtsmittels fällig (Richner et al., § 174 N. 8). Vor diesem Hintergrund ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen die Aktienverkäufe der Pflichtigen im Jahr 2016 würdigten und zum Schluss kamen, dass es der Pflichtigen damals problemlos möglich gewesen wäre, die offenen Steuern zu begleichen. Das Zuwarten mit der Bezahlung der Steuern bis zu einem Zeitpunkt, in welchem dies aufgrund der wirtschaftlichen Situation nicht mehr möglich ist, um dann ein Gesuch um Steuererlass zu stellen, verdient keinen Schutz. Das Argument der Pflichtigen, sie sei zur Investition der erhaltenen Geldbeträge in die neu gegründeten Unternehmen vertraglich verpflichtet gewesen, vermag daran nichts zu ändern, verfügte sie gemäss eigener Deklaration in der Steuererklärung 2017 abzüglich der Ansprüche gegenüber den von ihr gegründeten Firmen (Fr. ...) doch über liquide Mittel in der Höhe von Fr. ..., was für die Begleichung der Steuerforderungen dannzumal – selbst unter Berücksichtigung der Mietkaution von Fr. ... – ohne Weiteres gereicht hätte. Die Pflichtige führt an, dass sie diese Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts im Jahr 2018 benötigt habe. In dieser Situation befinden sich jedoch alle anderen Steuerzahler auch, kann man sich seines künftigen Einkommens doch nie absolut sicher sein, wie die derzeitige Krise deutlich zeigt. Selbst wenn es rückblickend zutreffen mag, dass die Pflichtige diese liquiden Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts verwendet hat, ist Folgendes anzumerken: Die Pflichtige ist mit der Gründung mehrerer Unternehmen ein unternehmerisches Risiko eingegangen, das sie selbst zu tragen hat und das nicht mit der Gewährung eines Steuererlasses abzufedern ist. Sowohl die frühere B GmbH als auch die C AG bzw. die D GmbH erzielten (bereits ab 2014) dauerhaft zu wenig Gewinn, um der Pflichtigen ein existenzsicherndes Einkommen zu sichern und die Rückzahlung ihrer Steuerausstände zu ermöglichen. Ist eine Erwerbstätigkeit jedoch dauerhaft ungeeignet, ein existenzsicherndes Erwerbseinkommen zu generieren, ist vor einem Erlass zudem zu prüfen, ob die betroffene steuerpflichtige Person mit dem Festhalten an ihrer uneinträglichen Erwerbstätigkeit freiwillig auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens verzichtet, mit welchem ihr die Begleichung der Steuerschulden möglich wäre (VGr, 12. Juli 2017, SB.2017.00028, E. 2.3). Dass sich die Pflichtige überhaupt jemals seit 2014 anderweitig um eine (einträglichere) Erwerbstätigkeit bemüht hätte, geht weder aus den Akten hervor noch wird dies geltend gemacht. Lediglich eine Behauptung, man hätte auf dem Stellenmarkt keine Chancen, wie es die Mutter der Pflichtigen anführt, ohne den Nachweis irgendwelcher Bemühungen genügt jedenfalls keineswegs. Folglich muss das Festhalten an den Unternehmen als freiwilliger Einkommensverzicht aufgefasst werden, was einem Steuererlass entgegensteht. Das Steuererlassverfahren dient wie erwähnt nicht dazu, Steuerpflichtigen Mittel und Liquidität für den Schritt in die Selbständigkeit oder die Unternehmensgründung zur Verfügung zu stellen, und damit auch nicht dazu, einen Konkurs abzuwenden (vgl. VGr, 4. Oktober 2017,

SB.2017.00034, E. 5.3.2). Allfälliges Vertrauen, dass man keine Steuern bezahlen muss, wird entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin grundsätzlich nicht geschützt. Ein Vertrauensschutz käme höchstens bei entsprechender Vertrauensgrundlage (z. B. einer Auskunft der zuständigen Steuerbehörde) überhaupt in Betracht, sofern sämtliche übrigen Voraussetzungen für den Vertrauensschutz erfüllt sind. Entgegen der Darstellung in der Beschwerdeschrift kann deshalb keine Rede davon sein, dass die Pflichtige sich in den letzten Jahren im Rahmen ihrer finanziellen Möglichkeiten um eine Rückzahlung ihrer Steuerausstände bemühte. Selbst wenn sich die finanzielle Situation der Pflichtigen inzwischen verschlechtert haben sollte, ist es nicht Sinn und Zweck des Erlassverfahrens, Steuerpflichtigen entgegenzukommen, welche bislang die fristgerechte Bezahlung ihrer Steuerschulden vernachlässigt haben. Hinzu kommt weiter, dass die Pflichtige nach Angaben des Steueramts der Stadt E die Staats- und Gemeindesteuern 2016 und 2017 bezahlt hat, was den Eindruck erweckt, dass das vorliegende Steuererlassverfahren vor allem dazu dienen soll, die nach Ansicht der Pflichtigen ungerechtfertigten Einschätzungen bzw. Veranlagungen der Steuerperioden 2014 und 2015 auf diesem Weg in ihrem Sinn zu korrigieren. Dies ist indes nicht Sinn und Zweck des Steuererlassverfahrens (vgl. E. 1.4). Schliesslich würden einem Steuererlass auch die weiteren Schulden der Pflichtigen entgegenstehen, zumal ihre Notlage auf andere als die in Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung bzw. Weisung Steuererlass Rz. 10 genannten Ursachen zurückgeht (vgl. E. 2.4). Namentlich kann der Umstand, dass die Pflichtige jahrelang ohne Einkommen war, nicht als "längere Arbeitslosigkeit" qualifiziert werden, fehlen hierfür doch die erforderlichen Nachweise, dass sie sich um eine Erwerbstätigkeit bemüht hätte. Mangels dieser Nachweise ist von einem freiwilligen Einkommensverzicht und nicht von (unfreiwilliger) Arbeitslosigkeit auszugehen. Demzufolge käme nur ein Erlass im selben prozentualen Umfang infrage, in welchem andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten (Art. 167 Abs. 2 DBG; Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung bzw. Weisung Steuererlass Rz. 11). Die Mutter der Pflichtigen hat zwar angeboten, im gleichen Umfang auf ihre Darlehensforderung zu verzichten, wie der Pflichtigen die Steuern erlassen würden. Ob alleine diese angekündigte Verzichtsbereitschaft reichen würde, ist höchst fraglich, lässt sich doch dieser Verzicht durch den (gegebenenfalls verzichtenden) Staat nicht durchsetzen und bestünde daher die Gefahr, dass der Steuererlass eben doch anderen Gläubigern zugutekäme. Dies braucht indessen vorliegend nicht geklärt zu werden, sind die (vereinigten) Beschwerden ohnehin aus den oben dargelegten Gründen abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Demzufolge kann auch offenbleiben, ob und gegebenenfalls ab wann das in die Unternehmungen investierte Vermögen der Pflichtigen als wertlos oder illiquide zu betrachten ist.

#### **E. 4.1**

Das Verwaltungs- und das Einspracheverfahren vor der Erlassbehörde ist grundsätzlich kostenfrei (Art. 167d Abs. 3 DBG). Bei einem offensichtlich unbegründeten Erlassgesuch kann der gesuchstellenden Person aber eine vom Zeitaufwand abhängige Spruch- und Schreibgebühr auferlegt werden (Weisung Steuererlass, Rz. 58). Die grundsätzliche Kostenfreiheit gilt wie erwähnt nur für das verwaltungsinterne Verfahren, nicht aber für das anschliessende Rechtsmittelverfahren (§ 185 StG in Verbindung mit § 19 StV). Gleichwohl sieht die verwaltungsgerichtliche Praxis aufgrund der oftmals besonderen Verhältnisse bei Steuererlassgesuchen häufig von einer Kostenaufgabe ab. Dies rechtfertigt sich auch im vorliegenden Fall gerade noch. Die auf die Gerichtskasse zu nehmende Gerichtsgebühr ist wegen der besonderen Natur des Erlassverfahrens moderat zu veranschlagen (zum Ganzen:

VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 4.1; vgl. § 151 Abs. 3 in Verbindung mit § 185 Abs. 2 StG).

#### **E. 4.2**

Eine Parteientschädigung steht der Pflichtigen bei diesem Ausgang des Verfahrens nicht zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und 185 Abs. 2 StG).

#### **E. 4.3**

Das Gesuch der Pflichtigen um Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung ist als gegenstandslos geworden abzuschreiben. Die gerade noch mögliche Bejahung besonderer Verhältnisse, um von einer Kostenaufgabe abzusehen, ändert aber nichts an der offensichtlichen Aussichtslosigkeit der gestellten Begehren, weshalb das Gesuch der Pflichtigen um Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsvertreters abzuweisen ist (vgl. § 16 Abs. 2 VRG).

#### **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.