

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00057 vom 6. Dezember 2017**

ZH Verwaltungsgericht, 2017-12-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2019.00057](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00057)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00057 du 6 décembre 2017

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00057 del 6 dicembre 2017

## **Regeste**

Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2006-2010, Nachsteuern und Busse) | [Erlass von Busse und Nachsteuern bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2006-2010] Die Beschwerdeführerin ersucht um Erlass der erwähnten Nachsteuern und Busse. Nebst diesen Schulden hat sie aber noch Schulden aus einem privaten Darlehen sowie Hypothekarschulden bei einer Bank. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin haben diese beiden Privatgläubiger nicht auf ihre Forderungen verzichtet, sondern diese lediglich gestundet. Entsprechend kommt ein Erlass der Nachsteuern und Busse nicht in Frage, da ein solcher im Resultat den beiden Drittgläubigern zugutekäme. Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2019.00057 Urteil der 2. Kammer vom 23. Oktober 2019 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Ersatzrichter Marco Greter, Gerichtsschreiberin Katharina Haselbach. In Sachen A, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2006–2010, Nachsteuern und Busse), hat sich ergeben: I. Am 13. August 2018 wies das kantonale Steueramt das Gesuch von A um Erlass der im Rahmen eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2006 bis 2010 auferlegten Nachsteuern in der Höhe von Fr. ... und eine Busse in der Höhe von Fr. ... sowie Verfahrenskosten von Fr. ... ab. Dagegen gelangte A mit Rekurs an die Finanzdirektion, welche den Rekurs am 27. Mai 2019 abwies. II. Mit Beschwerde vom 25. Juni 2019 beantragte A dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die Gutheissung ihres Erlassgesuches. Die Finanzdirektion, Steueramt, Bereich Finanzen, Gruppe Bezugsdienste (sowohl erste Instanz als auch Rekursinstanz) beantragte am 12. Juli 2019 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Der mit Präsidialverfügung vom 1. Juli 2019 einverlangte Kostenvorschuss ging fristgerecht ein. Am 18. Juli 2019 reichte die Beschwerdeführerin zudem eine Ergänzung zu ihrer Beschwerde ein. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 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. Dem Gericht ist es indessen verwehrt, das von der Finanzdirektion in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Finanzdirektion 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). 1.2 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 amtet. Infolgedessen sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (§ 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 20a VRG; VGr, 16. April 2014, SB.2014.00013, E. 1.3).

### **E. 2.1**

Gemäss § 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. Die gesetzlichen Bestimmungen zum Erlassverfahren werden 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 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. 2.2**

Die Weisung Steuererlass konkretisiert, dass der Steuererlass zu gewähren ist, wenn für eine steuerpflichtige Person infolge einer Notlage die Zahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen einer Übertretung eine grosse Härte bedeutet (Weisung Steuererlass, Rz. 2). Eine Notlage liegt etwa vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht (Weisung Steuererlass, Rz. 7 lit. b). Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann (Weisung Steuererlass, Rz. 8). Zur Berechnung des Existenzminimums ist praxisgemäss auf das Kreisschreiben der Verwaltungskommission des Obergerichts des Kantons Zürich an die Bezirksgerichte und die Betreibungsämter über Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums vom 16. September 2009 (nachfolgend Kreisschreiben Existenzminimum) abzustellen (VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.1.5).

### **E. 2.3**

Als Ursachen für die Notlage einer natürlichen Person werden insbesondere aussergewöhnliche Belastungen durch den Unterhalt der Familie oder Unterhaltungspflichten, hohe Kosten infolge Krankheit, Unfall oder Pflege, die nicht von Dritten getragen werden, oder andauernde Arbeitslosigkeit anerkannt, ebenso wie eine starke Überschuldung aufgrund ausserordentlicher Aufwendungen, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für welche die Person nicht einzustehen hat. Geht die Notlage auf andere Ursachen zurück, so kann die Erlassbehörde nicht zugunsten anderer Gläubiger auf die gesetzlichen Ansprüche des Staates und der Gemeinde verzichten, denn der Steuererlass hat bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugutezukommen (Weisung Steuererlass, Rz. 3 und Rz. 10; VGr, 6. Juni 2012,

SB.2011.00136, E. 2.2). Entsprechend steht eine Überschuldung einem Steuererlass entgegen, weil der Staat sonst zugunsten anderer Gläubiger auf seinen gesetzlichen Anspruch verzichten würde. Verzichten allerdings 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 beiträgt (VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.1.7; Weisung Steuererlass, Rz. 11).

#### **E. 2.4**

Gesuche um den Erlass von Bussen und Nachsteuern werden nur in besonders begründeten Ausnahmefällen bewilligt (Weisung Steuererlass, Rz. 4).

#### **E. 3.1**

Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass sich die Beschwerdeführerin zwar in einer Notlage im Sinn von § 183 StG befinde und die Abzahlung ihrer ausstehenden Nachsteuern und der Busse angesichts ihres geringen monatlichen Überschusses unverhältnismässig lange dauern würde. Einem Steuererlass würden aber die Schulden der Beschwerdeführerin gegenüber Dritten entgegenstehen. Diesbezüglich habe die Beschwerdeführerin lediglich behauptet, dass die beiden Gläubiger ebenfalls Verzichte erbringen würden, aber keine Beweise erbracht. Entsprechend könne dies nicht berücksichtigt werden und sei der Rekurs abzuweisen.

#### **E. 3.2**

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Voraussetzungen für einen Erlass der Nachsteuer seien sehr wohl erfüllt und die Bedenken der Vorinstanz, dass der Erlass der Steuerschulden den beiden Gläubigern Dr. B und der Bank C zugute kommen würde, unbegründet. Sie habe bei der Bank C erwirken können, dass diese auf die Rückzahlung des Grundkapitals verzichte und lediglich noch die Hypothekarzinsen zu tilgen seien. Dr. B habe überdies in eine Stundung auf unbestimmte Zeit, auf einen vollständigen Verzicht ihr gegenüber, eingewilligt. Beides belegt die Beschwerdeführerin mit einem Schreiben der Bank C respektive einer E-Mail von Dr. B.

#### **E. 3.3**

Vorliegend entstand die finanzielle Notlage nicht durch eine anerkannte Ursache im Sinn von Rz 10 der Weisung Steuererlass, sondern durch das Auferlegen der Bussen und Nachsteuern, für welche die Beschwerdeführerin einzustehen hat. Entsprechend kann die Steuerschuld nicht zugunsten anderer Gläubiger erlassen werden, sondern nur im Fall eines (Teil-)Verzichts der anderen Gläubiger (siehe oben, E. 2.3).

##### **E. 3.3.1**

Wie bereits ausgeführt, sind neue Tatsachenvorbringen und Beweismittel im vorliegenden Verfahren zulässig. Entsprechend sind die neuen Vorbringen der Beschwerdeführerin bezüglich der (angeblichen) Verzichte ihrer beiden anderen Gläubiger samt Beweismitteln für den Entscheid mit zu berücksichtigen (siehe oben, E. 1.2).

##### **E. 3.3.2**

Sie vermögen aber nichts am Ergebnis des vorinstanzlichen Entscheides zu ändern: Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin handelt es sich beim Entgegenkommen der beiden Gläubiger nicht um (Teil-)Verzichte, sondern nur um Stundungen. So bestätigt Dr. B in seiner E-Mail vom 11. Juli 2019, gegenüber der Beschwerdeführerin und ihrem

Ehemann auf deren Lebzeiten auf Rückzahlung seines Darlehens zu verzichten. Er fordert aber, dass die Schulden von den Erben der Beschwerdeführerin und ihres Ehemannes zurückzuzahlen seien. Bestünden keine weiteren Schulden, würde diese lebenslängliche Stundung in Kombination mit einem Steuererlass zwar zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Beschwerdeführerin beitragen. Gleichzeitig käme der Steuererlass aber auch dem Privatgläubiger zugute, erhöhten sich doch entsprechend seine Chancen auf das Vorhandensein einer Erbschaft und somit auf Rückzahlung seines Darlehens durch die Erben. Ohnehin verhindert vorliegend der fehlende Verzicht der weiteren Privatgläubigerin, der Bank C, einen Steuererlass: Deren Schreiben vom 18. Juni 2019 besagt lediglich, dass die Bank C seit Ende 2016 auf die Leistung von Amortisationen auf die Hypothek verzichte und nur die Hypothekarzinsen vereinnahme. Dies stellt keineswegs einen definitiven Verzicht auf die Amortisation der Hypothek dar, sondern ebenfalls lediglich eine Stundung derselben, wobei überdies nicht klar ist, bis wann diese gewährt wurde. Beide Drittgläubiger sind der Beschwerdeführerin somit zwar durch Stundungen entgegengekommen, haben aber weder ganz noch teilweise auf ihre Forderungen verzichtet. Vor diesem Hintergrund lässt es sich nicht rechtfertigen, dass das Gemeinwesen auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch verzichtet und somit das öffentliche Vermögen vermindert wird, da ein solcher Verzicht im Resultat den beiden Drittgläubigern der Beschwerdeführerin zu Gute käme. Damit ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 3.4**

Darüber hinaus bestehen verschiedene Fragezeichen bezüglich der von der Vorinstanz festgestellten finanziellen Notlage der Beschwerdeführerin: Zunächst ist die Berechnung des Existenzminimums angesichts der eingereichten Belege nur beschränkt nachvollziehbar. So wurde der Beschwerdeführerin für ihr Existenzminimum der Grundbetrag für eine alleinstehende Schuldnerin ohne Haushaltsgemeinschaft mit erwachsenen Personen berechnet, obwohl die Beschwerdeführerin im Erlassformular am 21. April 2018 angegeben hatte, in Wohngemeinschaft mit einer weiteren Person zu wohnen. Damit würde der Grundbetrag gemäss dem Kreisschreiben Existenzminimum nur Fr. ... betragen. Was die monatlichen Wohnkosten betrifft, so ergeben sich aus den eingereichten Belegen (im Voraus budgetierte) Wohnungsnebenkosten von Fr. ... pro sechs Monate und Hypothekarzinsen von jährlich Fr. ..., was monatlichen Wohnkosten von lediglich Fr. ... entsprechen würde. Die Kosten für die Garage wären unbeachtlich, nachdem für ein Auto keine Kompetenzqualität dargelegt wurde (Kreisschreiben Existenzminimum, III Ziff. 3.4 lit. e). Darüber hinaus ist nicht ersichtlich, weshalb der Beschwerdeführerin die vollen monatlichen Kosten für die ganze Wohnung anzurechnen sind, nachdem sie diese noch mit einer anderen Person zusammen bewohnt, was angesichts der Grösse der Wohnung (4.5-Zimmer) auch angemessen erscheint. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die Beschwerdeführerin ursprünglich im Erlassformular vom 21. April 2018 Mietinnahmen von Fr. ... deklarierte, was angesichts ihren Angaben, in einer Wohngemeinschaft zu wohnen, schlüssig scheint und womit ihr entsprechend auch die vollen Wohnungskosten auf Ausgabeseite angerechnet werden könnten. Es lässt sich demgegenüber nicht nachvollziehen, weshalb im Rekursentscheid von einem um diese Fr. ... reduzierten Einkommen ausgegangen wurde, ohne die Wohnausgaben der Beschwerdeführerin entsprechend zu reduzieren und nachdem die Beschwerdeführerin diese Reduktion ihres Einkommens überdies in der ergänzenden Rekurschrift vom 9. Oktober 2018 damit begründete, sie habe aus gesundheitlichen

Gründen ihre Nebenerwerbstätigkeit aufgeben müssen, im Erlassformular vom 21. April 2018 aber kein Einkommen aus Nebenerwerbstätigkeit deklariert ist. Schliesslich geht die Vorinstanz mit der ersten Instanz davon aus, die Beschwerdeführerin verfüge über kein nennenswertes Vermögen. Aus den dem Verwaltungsgericht vorliegenden Akten geht dies nicht hervor. Vielmehr sind auf dem Nebenkostenbudget vom 1. Januar 2018 die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann als Eigentümer der 4,5-Zimmerwohnung in D aufgeführt, welche einen für die vorliegende Beurteilung relevanten Verkehrswert aufweisen dürfte. Nachdem ein Steuererlass aber bereits aufgrund der weiteren Verschuldung der Beschwerdeführerin ausgeschlossen ist, können diese Fragen offen- und weitere Abklärungen unterbleiben (vgl. VGr, 16. April 2014, SB.2014.00013, E. 3).

#### **E. 4**

Das Erlassverfahren ist grundsätzlich kostenfrei. 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 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). Gleichwohl sieht die verwaltungsgerichtliche Praxis aufgrund der oftmals besonderen Verhältnissen bei Steuererlassgesuchen häufig von einer Kostenaufgabe ab (VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 4.1; vgl. § 151 Abs. 3 in Verbindung mit § 185 Abs. 2 StG). Dies rechtfertigt sich auch im vorliegenden Fall. Der Beschwerdegegner hat keine Parteientschädigung verlangt, wobei ihm mangels besonderen Aufwands ohnehin keine solche zuzusprechen wäre (§ 17 Abs. 2 lit. a VRG in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 185 Abs. 2 StG).

#### **E. 5**

Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben können lediglich mit subsidiärer Verfassungsbeschwerde wegen der Verletzung verfassungsmässiger Rechte beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 83 lit. m des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG]).

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