

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00124 vom 6. Dezember 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-12-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2019.00124](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00124)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00124 du 6 décembre 2017

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00124 del 6 dicembre 2017

## Regeste

Steuererlass (Nachsteuern; Staats- und Gemeindesteuern 2007 bis 2013) | Steuererlass bei Unternehmensgründung / Wiedererwägungsvoraussetzungen / Kostenfolgen bei der wiederholten Stellung von aussichtslosen Gesuchen. Kognition und Novenrecht im Erlassverfahren (E. 1). Die Gewährung von Zahlungserleichterungen wie Stundung oder Ratenzahlungen wird nicht vom Streitgegenstand erfasst (E. 2). Wiedererwägungsweise Behandlung neuer Erlassgesuche: Nach der rechtskräftigen Abweisung eines früheren Erlassgesuchs ist auf ein neues Erlassgesuch nur einzutreten, wenn sich die Umstände wesentlich verändert haben oder Noven vorliegen, die nicht bereits im vorangegangenen Erlassverfahren vorgebracht werden konnten. Offengelassen, ob vorliegend auf das neue Erlassgesuch der Pflichtigen überhaupt wiedererwägungsweise einzutreten war (E. 3). Allgemeine Erlassvoraussetzungen (E. 4.1). Die Pflichtige ist mit der Gründung einer eigenen Unternehmung ein unternehmerisches Risiko eingegangen, das nicht durch die Gewährung von Steuererlassen abzufedern ist, zumal die gegenwärtige finanzielle Situation ihrer GmbH lediglich eine Momentaufnahme in einer Gründungssituation darstellt und nicht hinreichend nachgewiesen ist, dass keine finanziell lukrativeren Alternativen zum getätigten Schritt in die Selbständigkeit bestehen (E. 4.2). Das Erlassverfahren ist grundsätzlich nur im verwaltungsinternen Verfahren kostenfrei, während im anschliessenden Rechtsmittelverfahren Kosten erhoben werden können. Insbesondere das wiederholte Stellen von offenkundig aussichtslosen Erlassgesuchen für dieselben Steuerausstände kann eine Kostenaufgabe begründen, wobei sich bei klar rechtsmissbräuchlicher Gesuchstellung allenfalls höhere (kostendeckende) Gebühren rechtfertigen (E. 5.1). Die mässig bemessenen Verfahrenskosten sind der Pflichtigen aufzuerlegen, zumal das vorliegende Erlassgesuch bereits wenige Wochen nach der rechtskräftigen Abweisung eines vorangegangenen Erlassgesuchs gestellt wurde (E. 5.2). Abweisung des Gesuchs um unentgeltliche Rechtspflege zufolge offensichtlicher Aussichtslosigkeit (E. 5.3). Möglichkeit, bei offensichtlich unbegründeten zukünftigen Erlassverfahren bereits erstinstanzlich und aufwandsgemäss Kosten zu erheben (E. 5.4). Rechtsmittelbelehrung (E. 6). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2019.00124 SB.2019.00125 Urteil der 2. Kammer vom 1. April 2020  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, 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 2007–2013) Steuererlass (Nachsteuern; Direkte Bundessteuer 2007–2013), hat sich ergeben: I. Mit Urteil vom 6. Dezember 2017 (SB.2017.00094/SB.2017.00095) wies das Verwaltungsgericht ein erstes Erlassgesuch betreffend die Nachsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die Bundessteuern 2007 bis 2013 von A (nachfolgend: die Pflichtige) ab. Der Entscheid erwuchs am 1. Februar 2018 unangefochten in Rechtskraft. Mit Schreiben vom 14. Februar 2018 ersuchte die Pflichtige erneut um einen Steuererlass für dieselben offenen Steuerperioden im Betrag von Fr. ... (Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2007 bis 2013) bzw. Fr. ... (Nachsteuern direkte Bundessteuer 2007 bis 2013). Das kantonale Steueramt trat auf die Gesuche wiedererwägungsweise ein, wies diese jedoch mit Entscheiden vom 27. August 2018 jeweils ab. II. Die hiergegen erhobenen Rekurse wies die Finanzdirektion am 29. November 2019 ebenfalls ab, wobei es die Verfahren betreffend direkte Bundessteuer (Nachsteuern) und betreffend Staats- und Gemeindesteuern (Nachsteuern) vereinigte und der Pflichtigen keine Kosten auferlegte. Zugleich schrieb sie das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung als gegenstandslos geworden ab und sprach der Pflichtigen keine Parteientschädigung zu. III. Mit Beschwerde(n) vom 24. Dezember 2019 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es seien "Dispositiv Ziffern 1 und 2 der angefochtenen Verfügung" (betreffend die vorinstanzliche Abweisung der Rekurse) aufzuheben und ihr Erlassgesuch vom 14. Februar 2018 gutzuheissen. Eventualiter sei das Steueramt anzuweisen, für die Bezahlung der verbleibenden Nachsteuersaldi Stundung zu erteilen, um diese in Teilzahlungsraten zu tilgen. Weiter ersuchte sie um Zusprechung einer Parteientschädigung sowie unentgeltliche Prozessführung und die Bestellung ihres Rechtsvertreters als unentgeltlichen Rechtsbeistand. Die Verfahren SB.2019.00124 (Nachsteuern; Staats- und Gemeindesteuern 2007 bis 2013) und SB.2019.00125 (Nachsteuern; Direkte Bundessteuer 2007 bis 2013) wurden mit Präsidialverfügung vom 27. Dezember 2019 vereinigt. Das kantonale Steueramt, Gruppe Bezugsdienste, beantragte mit Beschwerdeantwort vom 16. Januar 2020 die Abweisung der vereinigten Beschwerden. Die Finanzdirektion und die Eidgenössische Steuerverwaltung liessen sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Das Verwaltungsgericht hat sich im Beschwerdeverfahren bei Anfechtung eines Erlassentscheids auf die Prüfung zu beschränken, ob die Vorinstanzen das ihnen zustehende Ermessen 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). Anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts besteht im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren gegen Erlassentscheide kein Novenausschluss, weil das Verwaltungsgericht hier als einziges Gericht amtet (§ 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] e contrario). Infolgedessen sind bis zum Ablauf der Beschwerdefrist neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 1.2.1 [die Pflichtige betreffend]).

### **E. 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. VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 1.2.1 [die Pflichtige betreffend]) und 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).

### **E. 2.2**

Da Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens allein die Beurteilung der gestellten Erlassgesuche bilden musste, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, soweit eventualiter darum ersucht wird, das kantonale Steueramt anzuweisen, für die Bezahlung der verbleibenden Nachsteuersaldi Stundung bzw. Ratenzahlungen zu bewilligen. Diesbezüglich kann das Verwaltungsgericht den zuständigen Steuerbehörden lediglich die Gewährung von Zahlungserleichterungen empfehlen (vgl. hierzu ausführlich VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 1.2.2 [die Pflichtige betreffend]).

### **E. 3.1**

Ist über ein früheres Erlassgesuch für dieselben Steuerforderungen bereits rechtskräftig entschieden worden, hat das Verwaltungsgericht vorab zu prüfen, ob auf das neue Erlassgesuch wiedererwägungsweise eingetreten werden durfte: Das Stellen eines neuen Erlassgesuchs darf nicht dazu dienen, rechtskräftige Entscheide immer wieder infrage zu stellen. Verwaltungs- bzw. Steuerbehörden sind von Verfassungs wegen nur verpflichtet, auf ein neues Gesuch einzutreten, wenn die Umstände sich seit dem ersten Entscheid wesentlich geändert haben oder wenn die um Erlass ersuchende Person erhebliche Tatsachen und Beweismittel namhaft macht, die ihr im früheren Verfahren nicht bekannt waren oder die schon damals geltend zu machen für sie rechtlich oder tatsächlich unmöglich war oder keine Veranlassung bestand (vgl. BGE 136 II 177 E. 2.1; VGr, 4. Juni 2014, VB.2014.00230, E. 4.1 [diesbezüglich bestätigt in BGr, 9. Februar 2015, 2C\_644/2014, E. 1.3]; VGr, 25. Mai 2011, VB.2011.00140, E. 1.2 ).

### **E. 3.2**

Die Pflichtige ersuchte bereits wenige Wochen nach der rechtskräftigen Abweisung ihres ersten Erlassgesuchs erneut um Steuererlass und begründete dies ursprünglich mit einer ihr mit Schreiben vom 19. Dezember 2018 mitgeteilten Änderungskündigung ihrer bisherigen Arbeitgeberin. Das erste Erlassgesuch der Pflichtigen wurde unter anderem abgewiesen, da ihre damaligen finanziellen Verhältnisse eine ratenweise Rückzahlung der Steuerausstände erlaubten. Zudem wurde festgehalten, dass die Pflichtige bei der Rückzahlung ihrer Steuerausstände zumindest seit Antritt ihrer damaligen Arbeitsstelle weit hinter ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geblieben sei und kaum Steuerrücklagen gebildet habe. Dies stünde einem Steuererlass ebenfalls entgegen, da es nicht Sinn und Zweck des Erlassverfahrens sei, Steuerpflichtigen entgegenzukommen, welche bislang die fristgerechte Bezahlung ihrer Steuerschulden vernachlässigt hätten. Weiter sei beim Erlass von Nachsteuern ein besonders strenger Massstab anzusetzen, weshalb der Pflichtigen auch über eine längere Dauer ausserordentliche Anstrengungen zur Schuldentilgung zuzumuten seien (vgl. hierzu die Erwägungen in VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95 [die Pflichtige betreffend]).

### **E. 3.3**

Der Steuererlass wurde der Pflichtigen im ersten Steuererlassverfahren damit nicht nur aufgrund ihrer damaligen finanziellen Situation, sondern auch mit Blick auf ihr bisheriges Verhalten und die Natur der Steuerforderung verwehrt. Das zweite Erlassgesuch erfolgte weniger als zwei Wochen nach dem rechtskräftigen Abschluss des ersten Erlassverfahrens.

Zu diesem Zeitpunkt war die zukünftige Einkommenssituation der Pflichtigen noch überhaupt nicht absehbar, war ihr doch soeben erst eine Änderungskündigung in Aussicht gestellt worden und hatte sich die Pflichtige zu diesem Zeitpunkt gemäss eigener Aufstellung noch bei keinem anderen Arbeitgeber um eine neue Arbeitsstelle beworben. Ob angesichts dieser Umstände allein die zwischenzeitlich erfolgte Änderungskündigung bereits einen hinreichenden Grund darstellen konnte, das Steuererlassgesuch wiedererwägungsweise zu behandeln, kann offenbleiben, da die Erlassvoraussetzungen im Sinn nachfolgender Erwägungen selbst bei materieller Beurteilung des Erlassgesuchs nicht gegeben sind.

#### **E. 4.1.1**

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. Die gesetzlichen Bestimmungen zum Erlassverfahren werden durch die Steuererlassverordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom 12. Juni 2015 [EV] und die Weisung der Finanzdirektion über Erlass und Abschreibung von Staats- und Gemeindesteuern vom 14. März 2016, Zürcher Steuerbuch (ZStB), Nr. 183.1 (nachfolgend Weisung) konkretisiert. Letztere sind vom Verwaltungsgericht zumindest insoweit mitzuberücksichtigen, 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. 4.1.2**

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; vgl. auch VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.1.3 [die Pflichtige betreffend]).

#### **E. 4.1.3**

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; vgl. auch VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.1.6 [die Pflichtige betreffend]).

#### **E. 4.1.4**

Ein besonders strenger Massstab ist beim Erlass von Nachsteuern anzuwenden: Gemäss der am 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Revision von Art. 167 ff. DBG sind Bussen und Nachsteuern 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 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 (VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.1.4 [die Pflichtige betreffend]).

#### **E. 4.1.5**

Da das Gemeinwesen bei einem Steuererlass endgültig auf eine ihm zustehende Steuerforderung verzichtet, rechtfertigt sich ein Erlass bei bloss vorübergehenden finanziellen Engpässen der steuerpflichtigen Person nicht. Dies ist besonders bei selbständiger Erwerbstätigkeit oder der Gründung einer eigenen Unternehmung zu beachten (vgl. Richner et al., § 183 StG N. 24; Richner et al, Art. 167 DBG N. 22a): In diesen Fällen sind Einkommensschwankungen sowie generell tiefere Einnahmen in der Startphase 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. Ist eine selbständige Erwerbstätigkeit gar 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 selbständigen 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).

#### **E. 4.1.6**

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. 4.2.1**

Die Pflichtige war bei der Stellung ihres Erlassgesuchs am 14. Februar 2018 noch in einer gut bezahlten Anstellung tätig und erzielte gemäss Lohnausweis 2018 zwischen dem 1. Januar 2018 und dem 31. Mai 2018 (fünf Monate) einen Nettolohn von Fr. .... Nachdem sie eine Änderungskündigung nicht akzeptiert und ihr in der Folge auf Ende Mai 2018 gekündigt worden war, liess sie sich von der von ihr selbst gegründeten C GmbH als Geschäftsführerin anstellen und sich ein monatliches Bruttogehalt von Fr. ... (netto rund Fr. ...) auszahlen. Gemäss den Angaben der Pflichtigen soll dieser Lohn ihrem Existenzminimum entsprechen und die Auszahlung eines höheren aufgrund der bisherigen Geschäftsentwicklung nicht möglich sein. Weiter würden für ihre Tätigkeit im Bereich ... geordnete finanzielle Verhältnisse vorausgesetzt, weshalb allfällige Zwangsvollstreckungsmassnahmen der Steuerbehörden ihre bestehende Existenzgrundlage bedrohen würden.

#### **E. 4.2.2**

Der von der Pflichtigen geltend gemachte Existenzbedarf von Fr. 4'500.- erscheint für eine Einzelperson ungewöhnlich hoch, zumal sie ihre beruflichen Aufwände gemäss der Erfolgsrechnung der C GmbH mindestens teilweise auch als Geschäftsaufwendungen abrechnet und ihre Mietkosten selbst unter Abzug eines Geschäftsanteils weit über den betriebsrechtlich anrechenbaren Höchstmietzins für eine Einzelperson in der Stadt D liegen. Überdies hat das Verwaltungsgericht bereits im rechtskräftig entschiedenen Erlassverfahren festgehalten, dass die Pflichtige in der Vergangenheit keine Steuerrücklagen gebildet und bei der Rückzahlung ihrer Steuerausstände weit hinter ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geblieben ist. 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. Gerade von der Pflichtigen, welche (erneut) um den Erlass von Nachsteuern ersucht, ist diesbezüglich ein besonders strenger Massstab anzuwenden (vgl. VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.1.4 und 2.2.3 f. [die Pflichtige betreffend]).

#### **E. 4.2.3**

Unabhängig hiervon ist die Pflichtige mit dem Schritt in die Selbständigkeit ein unternehmerisches Risiko eingegangen, das sie selbst zu tragen hat und nicht mit der Gewährung eines Steuererlasses abzufedern ist:

##### **E. 4.2.3.1**

Wie bereits dargelegt wurde, sind die Einnahmen bei der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit oder der Gründung einer eigenen Firma gerade in den Anfangsjahren wenig aussagekräftig für die zukünftige Gewinnentwicklung, weshalb die gegenwärtige finanzielle Situation der erst vor kurzem von der Pflichtigen gegründeten C GmbH nicht ausschlaggebend sein kann.

##### **E. 4.2.3.2**

Sollte die C GmbH zukünftig mehr Gewinn abwerfen – was offenbar auch von der Pflichtigen erwartet wird – würde sich ein Steuererlass nicht rechtfertigen, da diesfalls eine Rückzahlung der Steuerausstände möglich und zumutbar wäre. Sollte die C GmbH hingegen dauerhaft zu wenig Gewinn erzielen, um der Pflichtigen zugleich ein existenzsicherndes Einkommen und die Rückzahlung ihrer Steuerausstände zu ermöglichen, müsste das Festhalten an der Selbständigkeit wiederum als freiwilliger Einkommensverzicht aufgefasst werden, was einem Steuererlass ebenfalls entgegenstehen würde: So hat die Pflichtige nicht hinreichend dargelegt, weshalb der Schritt in die Selbständigkeit (bzw. die Unternehmensgründung) die finanziell lukrativste Option für sie dargestellt haben sollte. Da die frühere Arbeitgeberin der Pflichtigen liquidiert wurde, kann zwar davon ausgegangen werden, dass die Pflichtige ihre dortige Arbeitsstelle unabhängig von der Akzeptanz der ihr angebotenen Änderungskündigung verloren hätte. In der Folge bewarb sie sich eigenen Angaben zufolge auch erfolglos bei diversen Firmen, wobei entsprechende Bewerbungsbemühungen aber lediglich durch eine einseitige Auflistung von Bewerbungen und drei E-Mails dokumentiert sind und sich hauptsächlich auf ihren bisherigen Tätigkeitsbereich fokussierten. Die Unterstützung eines Regionalen Arbeitsvermittlungszentrums (RAV) nahm sie dabei – soweit aus den Akten ersichtlich ist – nicht in Anspruch. Sodann erfolgte die Gründung ihrer GmbH bereits am 22. März 2018 (Statutendatum) bzw. 6. April 2018 (Eintragung ins Handelsregister), während ihre Bewerbungsbemühungen überwiegend später einsetzten. Bei der Stellung ihres Erlassgesuches am 14. Februar 2018 hatte sie sich gemäss ihrer eigenen Aufstellung noch bei keiner einzigen Arbeitgeberin beworben. Vielmehr kündigte sie bereits damals an, inskünftig als "Selbständigerwerbende mit einer Einzelfirma im gleichen Bereich wie bisher tätig zu sein". Dies zeigt klar auf, dass die Pflichtige sich bereits vor dem Erhalt zahlreicher Absagen potenzieller Arbeitgeber zum Schritt in die Selbständigkeit bzw. zur Gründung einer eigenen GmbH entschlossen hatte und ihr Erlassgesuch unabhängig von allfälligen Alternativen stellte. Es erscheint damit zweifelhaft, ob der offenbar gut qualifizierten Pflichtigen tatsächlich nur die Möglichkeit einer eigenen Existenzgründung offenstand oder sie – allenfalls mit Unterstützung des RAV und auch ausserhalb ihres bisherigen Tätigkeitsbereichs – nicht auch eine besser bezahlte (unselbständige) Anstellung hätte finden können.

#### **E. 4.2.3.3**

Zudem hat die Pflichtige gemäss Schlussbilanz 2018 mindestens in Höhe ihrer Stammkapitaleinlage von Fr. ... sowie einem (Kontokorrent-)Kredit von Fr. ... in die von ihr gegründete und beherrschte C GmbH investiert. Sie hat damit einen Grossteil ihres Vermögens statt zur Tilgung ihrer Steuerausstände für die Gründung und den Betrieb der von ihr beherrschten C GmbH verwendet. Ein Steuererlass würde deshalb dazu führen, dass sie die eigentlich zur Tilgung der Steuerausstände aufzuwendenden Mittel in ihre geschäftliche Unternehmung investieren und ihr entsprechendes unternehmerisches Risiko sozialisieren könnte. Das Steuererlassverfahren dient jedoch nicht dazu, Steuerpflichtigen Mittel und Liquidität für den Schritt in die Selbständigkeit oder die Unternehmensgründung zur Verfügung zu stellen. Sodann erscheint es widersprüchlich, wenn die Pflichtige einen Zusammenhang zwischen ihrem unternehmerischen Risiko und ihren Steuerausständen leugnet, letztere aber zugleich als existenzielle Bedrohung ihrer wirtschaftlichen Existenz betrachtet.

#### **E. 4.2.3.4**

Ein Steuerausstand fällt deshalb von vornherein ausser Betracht, da 1) die gegenwärtige finanzielle Situation der C GmbH lediglich eine Momentaufnahme in einer Gründungssituation darstellt, 2) das unternehmerische Risiko der Pflichtigen nicht durch die Gewährung von Steuererlassen abzufedern ist und 3) sie nicht hinreichend nachgewiesen hat, dass keine finanziell lukrativeren Alternativen zum getätigten Schritt in die Selbständigkeit bestehen.

#### **E. 4.2.4**

Wie im vorangegangenen Erlassverfahren kann offenbleiben, ob weitere Schulden der Pflichtigen einem Steuererlass entgegenstehen. Ebenso können die derzeitigen Vermögensverhältnisse der Pflichtigen und die aktuelle Ertragssituation der C GmbH offenbleiben. Die Pflichtige hat es sodann selbst in der Hand, im Rahmen ihrer Leistungsfähigkeit angemessene Ratenzahlungsvereinbarungen mit den Steuerbehörden zu vereinbaren und mit der fristgerechten Begleichung ihrer Steuerausstände Zwangsvollstreckungsmassnahmen zu vermeiden (vgl. hierzu VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.2.5 [die Pflichtige betreffend]). Damit sind die (vereinigten) Beschwerden abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 5.1**

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. Richner et al., Art. 167d N. 7). Gerade bei der wiederholten Stellung von offenkundig aussichtslosen Erlassgesuchen für dieselben Steuerausstände kann sich eine Kostenaufgabe rechtfertigen. 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 3. Juli 2018 (GebV VGr) 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 (vgl. VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 4.1 [die Pflichtige betreffend]). Bei klar rechtsmissbräuchlicher Gesuchstellung rechtfertigen sich allenfalls höhere (kostendeckende) Gebühren, da diesfalls der Zugang zu den Gerichten nicht auch noch durch eine wohlfeile Rechtspflege im Sinn von Art. 18 Abs. 1 der Kantonsverfassung vom 27. Februar 2005 (KV) zu erleichtern ist.

#### **E. 5.2**

Angesichts der dargelegten Umstände fällt ein Steuererlass vorliegend ausser Betracht und erscheint das Erlassgesuch der anwaltlich vertretenen Pflichtigen offensichtlich unbegründet. Entsprechend sind ihr ausgangsgemäss zumindest im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die mässig zu bemessenen Verfahrenskosten

aufzuerlegen, zumal das vorliegende Erlassgesuch wenige Wochen nach der rechtskräftigen Abweisung eines vorangegangenen Erlassgesuchs gestellt wurde. Ausgangsgemäss steht ihr auch keine Parteientschädigung zu.

### **E. 5.3**

Die Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege fällt gemäss § 16 Abs. 1 und 2 VRG bereits aufgrund der offensichtlichen Aussichtslosigkeit der Begehren ausser Betracht.

### **E. 5.4**

Die Pflichtige wird darauf hingewiesen, dass in zukünftigen Erlassverfahren bereits erstinstanzlich und aufwandsgemäss Kosten erhoben werden könnten, wenn sich das Erlassgesuch (erneut) als offensichtlich unbegründet herausstellen sollte.

### **E. 6**

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.