

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00049 vom 28. September 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-09-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00049

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00049 du 28 septembre 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00049 del 28 settembre 2022

Regeste

Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2010, 2011, 2012) | Staats- und Gemeindesteuern 2010-2012. Steuererlass. Novenrecht und Beweislast (E. 1). Allgemeine Erlassvoraussetzungen (E. 2.1). Dem Erlassgesuch stehen die bevorzugte Behandlung anderer Gläubiger sowie die mangelhafte Offenlegung der finanziellen Verhältnisse des Pflichtigen entgegen (E. 2.2). Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen sowie Rechtsmittelbelehrung (E. 4f.). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2022.00049 Urteil der 2. Kammer vom 28. September 2022 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Ivana Devcic. In Sachen A, Beschwerdeführer, gegen Gemeinde B, vertreten durch das Steueramt der Gemeinde B, Beschwerdegegnerin, betreffend Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2010, 2011, 2012), hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: der Pflichtige) ersuchte am 19. August 2019 bzw. 2. September 2021 um Erlass der noch offenen Staats- und Gemeindesteuern 2010, 2011 und 2012 in Höhe von Fr. ... Mit Entscheid vom 24. November 2021 wies der Finanzausschuss der Gemeinde B das Erlassgesuch ab. II. Der hiergegen erhobene Rekurs wurde von der Finanzdirektion des Kantons Zürich mit Verfügung vom 15. Juni 2022 ebenfalls abgewiesen. III. Mit Beschwerde vom 5. Juli 2022 beantragte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht sinngemäss, es sei das Gesuch um Steuererlass gutzuheissen. Eventualiter sei ihm ein Teilerlass von Fr. ... zu gewähren und der Restbetrag von Fr. ... per 30. Juni 2022 fällig zu stellen. Subeventualiter sei ihm eine Stundung von Fr. ... zu gewähren, bis der Pflichtige mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft eine Einigung betreffend deren Ersatzforderungen von Fr. ... und Fr. ... ihm gegenüber erzielt habe; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Mit Präsidialverfügung vom 7. Juli 2022 setzte das Verwaltungsgericht der jeweiligen Beschwerdegegnerschaft sowie der Vorinstanz Frist zur Einreichung der Verfahrensakten und zur Einreichung einer Beschwerdeantwort bzw. zur freigestellten Vernehmlassung. Mit Eingabe vom 2. August 2022 reichte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht ein Arztzeugnis vom 12. Mai 2022 ein. Während die Finanzdirektion mit Eingabe vom 10. August 2022 die erbetenen Verfahrensakten einreichte und die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolgen zulasten des Pflichtigen beantragte, liess sich der Finanzausschuss der Gemeinde B nicht vernehmen. Mit Eingabe vom 12. September 2022 reichte der Pflichtige beim Verwaltungsgericht ein Arbeitsunfähigkeitszeugnis vom 6. September 2022 nach. 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 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 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).

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. 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) 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. 2.1.2

Eine Notlage liegt nach der Weisung, Rz. 7 ff. 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., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 183 StG N. 26; vgl. auch VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.1.3).

E. 2.1.3

Der Steuererlass kann gemäss der Weisung 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. 2.1.4

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). 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).

E. 2.1.5

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. Ansonsten würde es zur Benachteiligung derjenigen Steuerzahler kommen, welche ihrer Zahlungspflicht trotz der spürbaren finanziellen Belastung nachkommen. Anstelle eines Erlasses der Steuern ist denn jeweils auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vorgesehen (Art. 177 StG).

E. 2.1.6

Die gesuchstellende Person hat dieselben Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten wie im Rekurs- und Beschwerdeverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuern (§ 185 Abs. 2 StG). Sie hat der Erlassbehörde umfassende Auskunft über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse zu erteilen. Auf das Erlassverfahren sind die allgemeinen Verfahrensvorschriften (§§ 119 ff. StG und §§ 2 ff. der Verordnung zum Zürcher Steuergesetz vom 1. April 1998) sinngemäss anwendbar (Weisung, Rz. 30). So entscheidet die Erlassbehörde 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 (Weisung, Rz. 32). Die Erlassbehörde prüft, wieweit die Zahlung der geschuldeten Steuer aus dem Vermögen zumutbar ist (Weisung, Rz. 34). Nach der allgemeinen Regel im Steuerverfahren trägt der Pflichtige die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. BGr, 21. April 2010, 2C_574/2009, E. 4.2; BGr, 4. Dezember 2009, 2C_452/2009, E. 2.1). Da die erlassbegründenden Umstände zu den steueraufhebenden Tatsachen gehören, sind sie durch die um Erlass ersuchende Person nachzuweisen und von dieser mittels einer substantiierten Sachdarstellung vorzubringen (VGr, 2. Februar 2022, SB.2021.00125, E. 2.1.6, mit Hinweis). Blosser Behauptungen reichen nicht aus. Gelingt dem Steuerpflichtigen der

entsprechende Nachweis nicht, muss demzufolge zu seinen Ungunsten angenommen werden, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht (vgl. VGr, 23. Juli 2014, SB.2014.00056 E. 3.2, mit Hinweisen). Da zudem die natürliche Vermutung besteht, dass die steuerpflichtige Person alle sie entlastenden Umstände von sich aus vorbringt, besteht ihre Obliegenheit zur Mitwirkung hinsichtlich solcher Tatsachen auch darin, sie geltend zu machen, darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35).

E. 2.2.1

Aus den vorstehenden Ausführungen (E. 2.1) wird deutlich, dass – entgegen der Auffassung des Pflichtigen – ein Steuererlass nicht automatisch gewährt werden muss, auch wenn sich der Pflichtige derzeit in einer Notlage befinden sollte. Zwar führt der Pflichtige in seinem Erlassgesuch vom 5. Juli 2022 aus, dass die Bundesanwaltschaft seine sämtlichen Vermögenswerte aufgrund eines seit längerer Zeit andauernden Verfahrens rechtskräftig eingezogen habe zwecks Begleichung von Verfahrenskosten und zur Deckung der auferlegten Ersatzforderungen von Fr. ... sowie nicht rechtskräftiger Ersatzforderungen von weiteren Fr. ... Sodann sei er im Umfang von Fr. ... verschuldet, weshalb er sich in prekären finanziellen Verhältnissen befinde. Selbst eine derartige finanzielle Situation alleine genügt, wie nachfolgend aufgezeigt wird, nicht für die Gewährung eines Steuererlasses .

E. 2.2.2

Die Vorinstanzen verweigerten dem Pflichtigen einen Steuererlass unter anderem, weil er seine aktuellen Einkommens- und Vermögenssituation trotz Aufforderung zur Einreichung einer Aufstellung über Einnahmen/Ausgaben nicht nachvollziehbar habe darlegen können. Soweit der Pflichtige vorbringt, dass die Vorinstanzen es unterlassen hätten zu berücksichtigen, dass die Eidgenossenschaft seine sämtlichen Vermögenswerte zur Begleichung von Verfahrenskosten sowie zur Deckung von Ersatzforderungen rechtskräftig eingezogen habe, so ist ihm entgegenzuhalten, dass er selbst vor Verwaltungsgericht seine finanzielle Situation nicht offenzulegen vermochte. Dies obwohl der Pflichtige die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben, trägt. Nach wie vor ist unbekannt, mit welchen Mitteln er seinen Lebensunterhalt bestreitet. Zwar gibt er weiterhin an, dass er durch Familienmitglieder unterstützt werde. Entsprechende Nachweise fehlen indes gänzlich. Aus der spärlichen Aktenlage gehen lediglich die im Erlassformular sowie in der Aufstellung über Einnahmen/Ausgaben aufgeführten Vermögenswerte vor. Diese Angaben reichen jedoch nicht aus, um sich ein umfassendes Bild über die Einkommens- und Vermögenssituation des Pflichtigen zu machen, zumal er praktisch keine Belege eingereicht hat. Wie die Beschwerdegegnerin zutreffend festhält, ist es unter anderem nicht nachvollziehbar, weshalb der Pflichtige für die in seinem Eigentum stehende Wohnung einen monatlichen Mietzins von Fr. ... bezahlen sollte. Anhand der vorhandenen Informationen kann nach wie vor eine Existenzminimumberechnung des Pflichtigen und damit eine verlässliche Beurteilung seiner Leistungsfähigkeit nicht vorgenommen werden. Grundsätzlich hat der Pflichtige die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. E. 2.1.6). In welcher Hinsicht er sich dennoch in einer Notlage gemäss der Weisung Rz. 7 ff. befindet und ob eine Tilgung der Steuerschuld in der Höhe von Fr. ... für ihn überhaupt möglich erscheint, kann aufgrund seiner Überschuldung hingegen offenbleiben. Der Zweck eines Erlassverfahrens liegt in einer langfristigen und dauernden Sanierung der gesuchstellenden Person, was jedoch bei der hohen Gesamtverschuldung des Pflichtigen ohnehin ausgeschlossen ist. Wie die Vorinstanzen hierzu zutreffend festgestellt haben, machen die

ausstehenden Steuerausstände beim Pflichtigen lediglich einen geringfügigen Anteil seiner Gesamtverschuldung aus, weshalb ein Steuererlass vorliegend keine langfristige und dauernde Sanierung des Pflichtigen bewirken und damit nicht den eigentlichen Zweck erfüllen würde.

E. 2.2.3

Überdies stehen auch die Schulden des Beschwerdeführers einem Steuererlass entgegen, zumal der Pflichtige durch die bevorzugte Behandlung anderer Gläubiger den Ausschlussgrund für einen Steuererlass ebenfalls erfüllt. So ist der Vorinstanz zu folgen, wonach der Pflichtige in seiner Steuererklärung 2020 Schulden in Höhe von Fr. ... und im Jahr 2021 solche von Fr. ... geltend machte sowie vorbrachte, dass er Schuldzinsen auf Hypotheken beglichen habe. Indem der Pflichtige lediglich jene Gläubiger befriedigte, ohne dass er zeitgleich auch Schulden bei der Beschwerdegegnerin im selben Masse beglichen hatte, hat er die Ersteren bevorzugt. Folglich kann ohne Weiteres von einer Gläubigerbevorzugung während des Beurteilungszeitraums gesprochen werden. Auch gehen diese Schulden und die damit einhergehende Notlage – mit Ausnahme seiner geltend gemachten Gesundheitskosten im Rahmen seiner Krebsbehandlung – auf andere Ursachen zurück als auf jene, welche in der Rz. 10 lit. a und b der Weisung anerkannt werden. Soweit eine Notlage auf andere Ursachen als auf jene in der Weisung in Rz. 10 festgehaltenen zurückgeht, kann die Erlassbehörde nicht zugunsten anderer Gläubiger auf die gesetzlichen Ansprüche des Staates und der Gemeinde verzichten. Ein allfälliger Erlass kann stattdessen nur gewährt werden, wenn andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten, wobei der Erlass lediglich im selben prozentualen Umfang erfolgen darf, wie der Verzicht der übrigen Gläubiger auf ihre Forderung. Zudem muss der Erlass zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der gesuchstellenden Person beitragen. Vorliegend bringt der Pflichtige trotz des Umstands, dass bereits die Vorinstanz in ihrem Entscheid das Fehlen eines Gläubigerverzichtsnachweises zu seinen Ungunsten würdigte, selbst vor Verwaltungsgericht keine Belege vor, die ein Entgegenkommen der Gläubiger belegen würden. Damit ist nach wie vor davon auszugehen, dass ein Steuererlass letztlich lediglich den Gläubigern des Pflichtigen zugutekommen würde, ohne nachhaltig zur dessen Sanierung beizutragen. Daher kann auch aus diesem Grund der begehrte Steuererlass nicht bewilligt werden. Nach dem Gesagten besteht folglich auch kein Raum, dem Pflichtigen einen Teilerlass zu gewähren. Demgemäss haben die Vorinstanzen das ihnen eingeräumte Ermessen rechtsfehlerfrei ausgeübt und die Erlassvoraussetzungen jeweils zu Recht verneint. Die Beschwerde des Pflichtigen ist damit abzuweisen.

E. 3

Soweit der Pflichtige beantragt, es sei ihm eine Stundung von Fr. ... zu gewähren, bis der Pflichtige mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft eine Einigung betreffend deren Ersatzforderungen von Fr. ... und Fr. ... ihm gegenüber erzielt hat, ist Folgendes festzuhalten: Bei ganz oder teilweise verweigertem Erlass der Staats- und Gemeindesteuern kann der zur Gewährung von Zahlungserleichterungen zuständigen kantonalen Behörde empfohlen werden, eine Stundung zu gewähren oder Ratenzahlungen zu bewilligen, sofern solches aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person in Betracht zu ziehen ist. Vorliegend ist der Beschwerdeführer aufgrund seiner belegten gesundheitsbedingten Arbeitsunfähigkeit möglicherweise (noch) nicht in der Lage, seine Steuerausstände innert nützlicher Frist zu begleichen. Es rechtfertigt sich deshalb, dem kantonalen Steueramt zumindest eine allfällige kurzzeitige Stundung eines Teils der

Steuerausstände zu empfehlen, wobei aber sowohl die aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse als auch das Rückzahlungspotenzial des Beschwerdeführers zu berücksichtigen ist.

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 (vgl. 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 [VO StG]). Gleichwohl sieht die verwaltungsgerichtliche Praxis aufgrund der oftmals besonderen Verhältnisse bei Steuererlassgesuchen häufig von einer Kostenaufgabe ab (vgl. § 151 Abs. 3 in Verbindung mit § 185 Abs. 2 StG). Vorliegend rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten auf die Gerichtskasse zu nehmen, da der Pflichtige – soweit ersichtlich – erstmals um einen Steuererlass ersucht hatte. Der Pflichtige wird aber darauf hingewiesen, dass in zukünftigen Erlassverfahren bereits erstinstanzlich und aufwandsgemäss Kosten erhoben werden könnten, wenn sich diese als offensichtlich unbegründet herausstellen sollten. Eine Umtriebsentschädigung steht dem unterliegenden Pflichtigen nicht zu (vgl. § 185 Abs. 2 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 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.