

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00003 vom 26. Februar 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-02-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2025.00003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2025.00003)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00003 du 26 février 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00003 del 26 febbraio 2025

## Regeste

Steuererlass (Direkte Bundessteuer 2021-2023 | Verweigerung eines Steuererlasses wegen Überschuldung etc. Qualifikation des Rechtsmittels, Weiterleitung an das zuständige Verwaltungsgericht und beschränkte Kognition desselben (E. 1). Generelle Erlassvoraussetzungen (E. 2). Die Beschwerde ist abzuweisen, nachdem ein Steuererlass aufgrund der eigenen Angaben zufolge auf geschäftliche Misserfolge zurückzuführenden Überschuldung ausser Betracht fällt und entgegen dem Beschwerdeführer ein «stillschweigender» Schuldenerlass der übrigen Drittgläubiger nicht ersichtlich ist (E. 3.1-3.4). Irrelevanz eines ausserkantonale gewährten Zahlungsaufschubs (E. 3.5) und zweifelhafte Bildung von Steuerrückstellungen (E. 3.6) sowie generell unzureichend belegte und substantiierte Sachdarstellung des Beschwerdeführers (E. 3.7), wobei aufgrund der klaren Sach- und Rechtslage davon abgesehen werden kann, die Vorinstanzen zur vorgängigen Stellungnahme einzuladen (E. 3.8). Empfehlung von Zahlungserleichterungen (E. 4) Kostenaufgabe an den Beschwerdeführer und Hinweis, dass bei erneuter Gesuchsstellung bereits im verwaltungsinternen Erlassverfahren Kosten auferlegt werden könnten (E. 5). Rechtsmittelbelehrung (E. 6). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2025.00003 Urteil der 2. Kammer vom 26. Februar 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, vertreten durch B, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuererlass (direkte Bundessteuer 2021–2023), hat sich ergeben: I. Das kantonale Steueramt wies am 23. Mai 2024 das Gesuch von A (nachfolgend: der Beschwerdeführer) um Erlass der noch offenen direkten Bundessteuer 2021–2023 im Betrag von insgesamt Fr. ... (recte: Fr. ...) ab. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies die Finanzdirektion am 5. Dezember 2024 ab. III. Mit Gesuch vom 7. Januar 2025 (Datum Poststempel) liess der durch seine Tochter B vertretene Beschwerdeführer beim Bezugsdienst des kantonalen Steueramts um "Wiedererwägung" der Verfügung der Finanzdirektion vom 5. Dezember 2024 ersuchen. Das kantonale Steueramt leitete diese Eingabe zuständigkeitshalber dem Verwaltungsgericht weiter. Mit Präsidialverfügung vom 13. Januar 2025 zog das Verwaltungsgericht die Verfahrensakten bei, verzichtete aber auf die Einholung einer Beschwerdeantwort und einer Vernehmlassung. Überdies setzte es dem Beschwerdeführer Frist an zur Bestätigung seines Beschwerdewillens und zur Leistung eines Prozesskostenvorschusses. Nachdem der Prozesskostenvorschuss fristgerecht geleistet worden war, liess der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 20. Januar 2025 seinen

entsprechenden Beschwerdewillen durch seine Tochter schriftlich bestätigen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Da lediglich erstinstanzliche Verfügungen einer Wiedererwägung zugänglich sind (Martin Bertschi in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, Vorbem. zu §§ 86a–86d Rz. 19), ist das noch innert Rechtsmittelfrist erhobene Gesuch vom 7. Januar 2025 vom Bezugsdienst des kantonalen Steueramts zu Recht als Beschwerde entgegengenommen und zuständigkeitshalber an das Verwaltungsgericht weitergeleitet worden. Sodann ist ein entsprechender Anfechtungswillen am 20. Januar 2025 von der als Vertreterin auftretenden Tochter des Beschwerdeführers bestätigt worden. 1.2 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).

### **E. 2.1**

Steuerpflichtigen können Steuern auf Gesuch hin ganz oder teilweise erlassen werden, wenn deren Zahlung infolge einer Notlage eine grosse Härte bedeuten würde (Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Eine erlassbegründende Notlage der gesuchstellenden Person liegt vor, wenn der geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zu ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit steht und trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Art. 2 der Steuererlassverordnung vom 12. Juni 2015 [EV]; Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 167 DBG N. 20).

### **E. 2.2**

Die Rechtsprechung nimmt eine finanzielle Notlage an, wenn gemäss Kreisschreiben der Verwaltungskommission des Obergerichts des Kantons Zürich an die Bezirksgerichte und die Betreibungsämter betreffend Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums vom 16. September 2009 (Richtlinien Existenzminimum) eine Unterdeckung besteht. Massgebend ist die gesamte wirtschaftliche Lage der gesuchstellenden Person im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs, d. h. im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht im Zeitpunkt der Fällung des Entscheids, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung zu tragen ist (VGr, 16. April 2014, SB.2013.00095, E. 3.2; VGr, 9. Dezember 2009, SB.2009.00085, E. 4.2 mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

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 (vgl. Richner et al., Art. 167 DBG N. 22a). Ein Steuererlass kann insbesondere abgelehnt werden, wenn die mangelnde Leistungsfähigkeit durch freiwilligen Verzicht auf Einkommen oder Vermögen ohne wichtigen Grund, durch übersetzte Lebenshaltung oder dergleichen leichtsinnig oder grob fahrlässig herbeigeführt worden ist (Art. 167a lit. d DBG). Demgemäss ist ein Steuererlass zu verweigern, wenn der steuerpflichtigen Person eine Rückzahlung der Steuerausstände bei zumutbarer Ausschöpfung ihres Arbeitspotenzials möglich wäre bzw. möglich gewesen wäre (vgl. VGr, 21. Februar 2023, SB.2023.00012, E. 2.3; VGr, 22. April 2015, SB.2015.00009, E. 2.3 und E. 3.3 [nicht auf [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch) veröffentlicht]; Richner et al.,

Art. 167a N. 7 DBG). Sodann steht einem Steuererlass auch entgegen, wenn in der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, trotz verfügbarer Mittel keine Rücklagen gebildet oder im Fälligkeitszeitpunkt der Steuerforderung keine Zahlungen geleistet wurden (Art. 167a lit. b und c DBG).

#### **E. 2.4**

Gemäss Art. 167 Abs. 2 Satz 2 DBG soll der Steuererlass überdies der steuerpflichtigen Person und nicht deren Gläubigern zugutekommen. Ist kein Vermögen vorhanden und die steuerpflichtige Person überschuldet, ist ein Steuererlass deshalb grundsätzlich nur in dem Umfang zu gewähren, in dem 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 (Art. 3 Abs. 2 EV). Ansonsten ist ein Steuererlass trotz Überschuldung nur zu gewähren, wenn diese Folge von aussergewöhnlichen Belastungen durch den Unterhalt der Familie oder Unterhaltspflichten (Art. 3 Abs. 1 lit. a EV), hohe und selbstgetragene Krankheits-, Unfall- oder Pflegekosten (Art. 3 Abs. 1 lit. b EV) oder eine längere Arbeitslosigkeit (Art. 3 Abs. 1 lit. c EV) bzw. auf sonstige ausserordentliche Aufwendungen zurückzuführen ist, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für welche die Person nicht einzustehen hat (Art. 3 Abs. 1 lit. b EV).

#### **E. 2.5**

Die erlassbegründenden Umstände sind als steueraufhebende Tatsachen durch die um Erlass ersuchende Person nachzuweisen und von dieser mittels einer substantiierten Sachdarstellung vorzubringen (VGr, 1. Februar 2012, SB.2011.00108, E. 2.2).

#### **E. 3.1**

Der Beschwerdeführer lässt in seinem Gesuch vom 7. Januar 2025 behaupten, nach seinem Privatkonkurs und dem Konkurs seiner Firma C AG über keinerlei Vermögen mehr zu verfügen, weshalb die Begleichung seiner Steuerausstände aus seiner AHV-Rente von Fr. ... eine grosse Härte darstellen würde. Er habe erfolglos den Kontakt zu seinen Gläubigern gesucht und nehme an, dass diese ihre "Forderungen abgeschrieben" bzw. "stillschweigend die Schuld erlassen" hätten. Zudem verweist er auf die ihm ausserkantonale gewährte Stundung von Steuerschulden.

#### **E. 3.2**

Das Erlassgesuch des Beschwerdeführers wurde von den Vorinstanzen hauptsächlich wegen dessen erheblicher Überschuldung abgewiesen. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, entsprechende Schulden angehäuft zu haben, wenngleich er nunmehr ohne weitere Substanziierung oder Belege behaupten lässt, dass die Gläubiger ihre Forderungen "stillschweigend" abgeschrieben bzw. erlassen hätten, nachdem er erfolglos den Kontakt zu diesen gesucht und nichts mehr von ihnen gehört habe. Jedoch ist nicht ersichtlich, weshalb der eigenen Angaben zufolge unter anderem bei seinem Bruder und einer Bekannten verschuldete Beschwerdeführer (vgl. dazu die Stellungnahme der Tochter des Beschwerdeführers vom 6. Februar 2024) nicht einmal von diesen nahestehenden Personen entsprechende Verzichtserklärungen beibringen konnte, wenn ihm angeblich entsprechende Schulden "stillschweigend" erlassen worden seien. Sodann ist keineswegs ersichtlich, weshalb die übrigen Drittgläubiger inzwischen "stillschweigend" einem Schuldenerlass zugestimmt haben sollten. Vielmehr zeigt deren Nichtreaktion auf die Kontaktaufnahmeversuche des Beschwerdeführers gerade deren fehlenden Willen auf, auf ihre Forderungen ganz oder teilweise zu verzichten, während ein stillschweigender

Forderungsverzicht schon von der Natur der Angelegenheit nicht zu vermuten ist (vgl. auch Art. 6 des Obligationenrechts [OR]).

### **E. 3.3**

Sodann ist im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen weder dargelegt noch ersichtlich, dass die Überschuldung des Beschwerdeführers auf von ihm nicht zu vertretende persönliche Umstände bzw. auf Familien- oder Unterhaltspflichten, hohe Krankheits-, Unfall- oder Pflegekosten oder eine andauernde Arbeitslosigkeit (von grundsätzlich noch erwerbstätigen Personen) zurückzuführen ist. Vielmehr führt er seine Überschuldung auf geschäftliche Misserfolge zurück, was regelmässig kein hinreichender Grund für die Gewährung eines Steuererlasses unabhängig von einem Forderungsverzicht der übrigen Gläubiger ist (vgl. Art. 3 Abs. 2 lit. d EV für Selbständigerwerbende und Art. 4 Abs. 3 EV für juristische Personen).

### **E. 3.4**

Aus all diesen Gründen ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Steuerbehörde nun hinter die übrigen Gläubiger zurücktreten und endgültig auf ihre Forderung verzichten sollte. Sollte der Beschwerdeführer inzwischen seine diesbezüglichen Schulden zurückbezahlt haben, würde ein Steuererlass wiederum zu einer Privilegierung der privaten Gläubiger führen, deren Forderungen der Beschwerdeführer diesfalls offenbar weiterhin bedienen würde. Eine solche Bevorzugung anderer Gläubiger steht gemäss Art. 167a lit. e DBG einem Steuererlass ebenfalls entgegen. Ebenso, wenn er in der Vergangenheit seine Steuerrückstellung zur Rettung seiner inzwischen konkursiten Firma verwendet haben sollte.

### **E. 3.5**

Sodann kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten, dass ihm im Kanton D gemäss eigenen Angaben ein Zahlungsaufschub gewährt wurde. Vielmehr gehen entsprechende Zahlungserleichterungen auch im Kanton Zürich der Gewährung eines (endgültigen) Steuererlasses vor (siehe auch E. 4 nachstehend).

### **E. 3.6**

Weiter ist darauf hinzuweisen, dass die Steuern gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit festgesetzt werden und ein Steuererlass verweigert werden kann, wenn nicht entsprechende Steuerrückstellungen gebildet wurden. Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse wurden bereits bei der Steuerfestsetzung berücksichtigt und der zeitweise über hohe Einkünfte verfügende Beschwerdeführer behauptet zwar, Rückstellungen gebildet und diese sowie sein restliches Vermögen in einem Privatkonkurs verloren zu haben, belegt aber eine entsprechende Rückstellungsbildung nicht weiter. So geht aus den eingereichten Unterlagen lediglich hervor, dass sein Privatkonkurs mit konkursgerichtlicher Verfügung vom 29. August 2023 mangels Aktiven eingestellt werden musste. Inwieweit er zuvor Rückstellungen für seine laufenden Steuern getätigt hatte, geht hingegen aus den Akten nicht hervor. Die Einleitung eines Privatkonkursverfahrens beweist keineswegs, dass entsprechende Rückstellungen gebildet wurden, sondern kann gerade auch Folge davon sein, dass keine hinreichenden Rückstellungen gebildet wurden und der Beschwerdeführer gerade deshalb seinen finanziellen Verpflichtungen nicht mehr nachkommen konnte. Sodann deklarierte der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2022, also vor dem Privatkonkurs, keinerlei Vermögen, obwohl er im Vorjahr noch über Fr. ... Nettoeinkünfte

deklariert hatte. Seine Ersparnisse will der Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge zur Rettung seiner inzwischen konkursiten Firma C AG aufgebraucht haben. Dies lässt jedenfalls nicht vermuten, dass er entsprechende Rückstellungen zur Bedienung seiner Steuerschulden und seiner übrigen finanziellen Verpflichtungen tätigte.

### **E. 3.7**

Generell sind die Angaben des Beschwerdeführers nur unzureichend dokumentiert und hat er die ihm obliegenden Nachweise (Verzichtserklärungen der Drittgläubiger; Rückstellungsbildung) weder erbracht noch mittels einer substantiierten Sachdarstellung vorgetragen.

### **E. 3.8**

Damit ist die Beschwerde abzuweisen, wobei aufgrund der klaren Sach- und Rechtslage davon abgesehen werden konnte, die Vorinstanzen vorgängig zur Stellungnahme einzuladen. Die Eingabe vom 20. Januar 2025, mit welcher der Beschwerdeführer seinen Beschwerdewillen bestätigen liess, ist dem Beschwerdegegner und der Vorinstanz mit dem vorliegenden Endentscheid zur Kenntnisnahme zuzustellen.

### **E. 4**

Da den wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers mit Zahlungserleichterungen im Sinn von Art. 166 DBG Rechnung getragen werden kann, ist dem kantonalen Steueramt zu empfehlen, dem Beschwerdeführer Ratenzahlungen nach Massgabe seiner effektiven Überdeckung und der (wohl tieferen) Lebenshaltungskosten an seinem Auslandswohnsitz zu bewilligen (Art. 13 Abs. 3 EV, vgl. VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 1.2.2 und 2.2.5).

### **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). Die grundsätzliche Kostenfreiheit gilt überdies nur für das verwaltungsinterne Verfahren, nicht aber für das anschliessende Rechtsmittelverfahren (für Erlassverfahren betreffend direkte Bundessteuer vgl. Richner et al., Art. 167d DBG N. 7). Gleichwohl sieht die verwaltungsgerichtliche Praxis aufgrund der oftmals besonderen Verhältnisse bei Steuererlassgesuchen häufig von einer Kostenaufgabe ab (vgl. Art. 144 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 167g Abs. 4 DBG; zum Ganzen auch VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 4.1). 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 (VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 4.1).

### **E. 5.2**

Angesichts der dargelegten Umstände erscheint das Erlassgesuch des Beschwerdeführers offensichtlich unbegründet. Überdies hatte bereits das kantonale Steueramt mit Erlassentscheid vom 23. Mai 2024 einen Erlass aufgrund fehlender Beibringung von

Verzichtserklärungen der übrigen Gläubiger verweigert und sich die Vorinstanz ausführlich mit den entsprechenden Argumenten des Beschwerdeführers auseinandergesetzt. Der Beschwerdeführer hätte damit bei hinreichender Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen ohne Weiteres erkennen können, dass ein Weiterzug seines Erlassgesuchs keine Erfolgsaussichten haben wird. Es rechtfertigt sich deshalb, ihm zumindest im vorliegenden Beschwerdeverfahren die im dargelegten Sinn mässig zu veranschlagenden Verfahrenskosten aufzuerlegen. Der Beschwerdeführer ist überdies darauf hinzuweisen, dass ihm inskünftig bereits im verwaltungsinternen Erlassverfahren Kosten auferlegt werden könnten, sollte er erneut ein nicht hinreichend begründetes oder belegtes Erlassgesuch einreichen. Ausgangsgemäss steht ihm sodann auch keine Entschädigung zu. Eine solche steht ferner auch dem in seinem amtlichen Wirkungskreis tätigen Beschwerdegegner nicht zu, zumal mangels Einholung einer Beschwerdeantwort ohnehin kein entschädigungsfähiger Aufwand ersichtlich ist oder geltend gemacht wurde.

## **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. Die Beschwerde ist innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, beim Schweizerischen Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, einzureichen.

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