

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00040 vom 11. Juni 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-06-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2025.00040](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2025.00040)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00040 du 11 juin 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00040 del 11 giugno 2025

## Regeste

Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2020-2022) | Verweigerung eines Steuererlasses nach Gläubigerbevorzugung. Gegenstand des Verfahrens (E. 1). Antrags- und Begründungserfordernis, Erfordernis eines Rechtsschutzinteresses, Kognition und Novenrecht (E. 2.1). Fehlendes Rechtsschutzinteresse in Bezug auf die bereits in Rechtskraft erwachsene Steuerperiode 2021 (E. 2.2). Die (rudimentär) begründete Beschwerde genügt ansonsten dem Antrags- und Begründungserfordernis (E. 2.3). Erlassvoraussetzungen und Verweigerung eines Erlasses bei unterlassener Rücklagenbildung oder Bevorzugung einzelner Gläubiger: Die Pflichtige hat weder den Bestand noch die Rückzahlung ihrer Schulden rechtsgenügend nachgewiesen und überdies Gläubiger während des Beurteilungszeitraums bevorzugt, weshalb ihr ein Erlass für die Steuerperioden 2020 und 2022 zu Recht verweigert wurde, während auf den beantragten Steuererlass in Bezug auf die Steuerperiode 2021 mangels Rechtsschutzinteresse nicht einzutreten ist (E. 3). Ausgangs- und aufwandgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4), Weiterleitung der Unterlagen zwecks Prüfung von Zahlungserleichterungen (E. 5) und Rechtsmittelbelehrung (E. 6). Abweisung, soweit darauf eingetreten wird.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2025.00040 Urteil des Einzelrichters vom 11. Juni 2025 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, Beschwerdeführerin, gegen 1. Gemeinde B, vertreten durch den Gemeinderat, 2. Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Steuererlass (Staats- und Gemeindesteuern 2020–2022), hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: die Pflichtige) ersuchte am 19. März 2024 um Steuererlass. Mit Entscheid vom 17. Juni 2024 hiess der Gemeinderat B das Erlassgesuch für die Staats- und Gemeindesteuern 2020–2022 im Betrag von insgesamt Fr. ... gut. II. Den hiergegen vom kantonalen Steueramt erhobenen Rekurs hiess die Finanzdirektion am 26. März 2025 teilweise gut. Während der Entscheid des Gemeinderats B vom 17. Juni 2024 hinsichtlich des Erlasses der Staats- und Gemeindesteuern 2020 und 2022 aufgehoben und ein Steuererlass diesbezüglich sinngemäss verweigert wurde, wurde auf den Rekursantrag hinsichtlich des Erlasses der Staats- und Gemeindesteuern 2021 mangels steueramtlicher Rekurslegitimation nicht eingetreten. Die Verfahrenskosten wurden auf die Staatskasse genommen. III. Mit "Einsprache" (recte: Beschwerde) vom 25. April 2025 beantrage die Pflichtige dem Verwaltungsgericht, es seien ihr die Steuern 2020–2022 zu erlassen. Mit Präsidialverfügung vom 29. April 2025 ordnete das Verwaltungsgericht die Gemeinde B –

vorbehaltlich gegenteiliger Beschwerdeantwort – einstweilen der Beschwerdegegnerschaft zu, zog aber die vorinstanzlichen Akten bei und gewährte den übrigen Verfahrensbeteiligten das rechtliche Gehör. Während sich die Gemeinde B nicht vernehmen liess, beantragten das kantonale Steueramt und die Finanzdirektion jeweils die Abweisung der Beschwerde. Nachdem die Präsidialverfügung vom 29. April 2025 der Pflichtigen mangels Ermittelbarkeit der Empfängerin nicht zugestellt werden konnte, klärte das Verwaltungsgericht bei den zuständigen Einwohnerdiensten die aktuelle Meldeadresse ab und sandte die Präsidialverfügung vom 29. April 2025 samt dem Ergebnis der Adressabklärung als nicht fristauslösende Kopie und Einschreiben der Pflichtigen erneut zu. Die Sendung wurde der Pflichtigen hierauf zwar zur Abholung gemeldet, jedoch innert der siebentägigen Abholungsfrist nicht abgeholt. Der Einzelrichter erwägt: 1. Die Pflichtige ersucht um Erlass der "Steuern 2020-2022", ohne dass klar ersichtlich wird, ob damit lediglich um Erlass der Staats- und Gemeindesteuern oder auch um Erlass der direkten Bundessteuern ersucht wird. Über letztgenannte hätte aber ohnehin vorab und erstinstanzlich das kantonale Steueramt zu befinden, weshalb diese weder Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens waren noch sein konnten und dementsprechend auch nicht im vorliegenden Beschwerdeverfahren zu behandeln sind.

### **E. 2.1**

Die Beschwerde an das Verwaltungsgericht muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 147 Abs. 4 Satz 1 in Verbindung mit § 185 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]; vgl. auch § 54 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). In der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Dies setzt voraus, dass sich die Beschwerde substantiiert mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzt. Das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte ist nicht gehalten, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den angefochtenen Entscheid von Amtes wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen (vgl. VGr, 27. Januar 2016, VB.2015.00662, E. 1.1; BGr, 24. November 2016, 2C\_996/2016, E. 2.2). Folglich muss sich die Begründung zwingend mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen (vgl. VGr, 21. April 2010, VB.2010.00006, E. 2), ansonsten einer rechtsunkundigen oder nicht rechtskundig vertretenen Partei eine Nachfrist zur Behebung der mangelhaften Beschwerdeschrift anzusetzen ist, unter der Androhung, dass ansonsten auf ihr Rechtsmittel nicht eingetreten werde (vgl. § 185 Abs. 2 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und 147 Abs. 4 StG). Die Befugnis zur Einsprache-, Rekurs- und Beschwerdeerhebung in Steuersachen setzt, einem allgemeinen prozessualen Grundsatz entsprechend, überdies ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids voraus (sog. Beschwer). Fehlt dieses, ist auf ein hiergegen erhobenes Rechtsmittel nicht einzutreten (VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 2; VGr, 25. Juni 2014, SB.2014.00035, E. 2; VGr, 27. Juni 2012, SB.2012.00019/SB.2012.00020, E. 2.1; RB 2001 Nr. 106, E. 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). 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 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. 2.2**

Der Gemeinderat B hiess das Erlassgesuch der Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2020–2022 vollumfänglich gut. Das kantonale Steueramt ist gemäss § 185 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und Rz. 60 der Weisung der Finanzdirektion über Erlass und Abschreibung von Staats- und Gemeindesteuern vom 13. November 2024 (ZStB 183.1) lediglich rekurslegitimiert, soweit der Steuererlass für eine Steuerperiode Fr. 5'000.- übersteigt. Da der Erlassbetrag für die Steuerperiode 2021 lediglich Fr. ... betrug, war das kantonale Steueramt diesbezüglich nicht rekurslegitimiert, weshalb die Finanzdirektion auf den Rekurs bezüglich der Steuerperiode 2021 nicht eintrat und der gemeindesteuerlich antragsgemäss entschiedene Erlassentscheid in Bezug auf diese Steuerperiode in Rechtskraft erwachsen ist. Ein Rechtsschutzinteresse an einer Anfechtung ist diesbezüglich weder dargelegt noch ersichtlich, weshalb auf die Beschwerde ohne Weiterungen nicht einzutreten ist, soweit sie die Steuerperiode 2021 zum Gegenstand hat.

## **E. 2.3**

In Bezug auf die Steuerperioden 2020 und 2022 ersucht die Pflichtige sinngemäss um Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und Bestätigung des erstinstanzlich gewährten Steuererlasses, womit die Beschwerde dem Antragserfordernis genügt. Die Beschwerdebegründung der Pflichtigen ist zwar äusserst rudimentär ausgefallen, setzt sich aber gleichwohl kurz mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinander. Damit ist auch dem Begründungserfordernis Genüge getan und ist auf die Beschwerde in Bezug auf die beiden letztgenannten Steuerperioden einzutreten.

## **E. 3.1**

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. Die gesetzlichen Bestimmungen zum Erlassverfahren werden durch die Weisung der Finanzdirektion über Erlass und Abschreibung von Staats- und Gemeindesteuern vom 13. November 2024, Zürcher Steuerbuch (ZStB), Nr. 183.1 (nachfolgend Weisung) konkretisiert, welche auch auf alle per 1. Januar 2025 noch hängigen Verfahren Anwendung findet (Weisung, Rz. 76 f.). Die Weisung ist vom Verwaltungsgericht zumindest insoweit mitzuberücksichtigen, 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. 2.b; BGE 141 II 199 E. 5.5; BGE 142 II 182 E. 2.3.3).

## **E. 3.2**

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. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 183 StG N. 26; vgl. auch VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.1.3 f.). 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 betriebsrechtlichen 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; vgl. auch VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 2.1.5). Die Finanzdirektion ging von einem Existenzbedarf von Fr. ... aus, wobei lediglich monatliche Wohnkosten von Fr. ... berücksichtigt wurden, die Pflichtige hingegen effektive Mietkosten von Fr. ... geltend macht. Unabhängig hiervon ist jedoch unbestritten, dass die Pflichtige mit ihrem Einkommen von Fr. ... aktuell grundsätzlich nicht in der Lage ist, ihre Steuerausstände innert nützlicher Frist abzubauen.

### **E. 3.3**

Ein Steuererlass kann jedoch trotz ausgewiesener Notlage verweigert werden, 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. Zudem kann ein Erlass verweigert werden, wenn während des Beurteilungszeitraums andere Gläubiger bevorzugt behandelt wurden (Weisung, Rz. 17). Insbesondere ist ein Erlass zu verweigern, wenn die Forderungen der Steuerbehörde nur deshalb nicht mehr beglichen werden können, weil zuvor andere Gläubiger ohne Not vollständig entschädigt und bevorzugt behandelt wurden (VGr, 28. September 2022, SB.2022.00049, E. 2.2.3; VGr, 28. November 2024, SB.2024.00103, E. 5.4). Überdies sind erlassbegründende Umstände 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). Die Pflichtige wurde in den strittigen Steuerperioden nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingeschätzt und bezog am 22. Dezember 2023 und 15. Januar 2024 unbestrittenermassen Kapitalleistungen von ihrem Freizügigkeitskonto in Höhe von insgesamt Fr. ... Diese Mittel will sie wiederum dazu verwendet haben, Schulden im Gesamtbetrag von Fr. ... bei ihrem Bruder und einer Freundin zurückzuzahlen. Hierzu reichte sie als Beschwerdebeilage mehrere Quittungen und Empfangsscheine ein, die auf den 22. Dezember 2023 und 15. Januar 2024 datieren. Gemäss den Ausführungen der Finanzdirektion vom 22. Mai 2025 wurden entsprechende Schulden von der Pflichtigen zuvor noch nie deklariert und tauchen diese auch nicht im Schuldenverzeichnis ihrer Steuererklärung 2022 auf. Sodann sind die im Beschwerdeverfahren nachgereichten Belege nicht geeignet, den Bestand und die Rückzahlung entsprechender Schulden rechtsgenügend nachzuweisen, zumal überwiegend kein Zahlungsgrund angegeben ist und es sich teilweise um reine Abhebungsbelege handelt. Unabhängig hiervon soll ein Steuererlass nach dargelegter Rechtslage der steuerpflichtigen Person und nicht deren Gläubigern zugutekommen (vgl. Weisung, Rz. 3) und stellt eine Gläubigerbevorzugung während des Beurteilungszeitraums ebenfalls einen Verweigerungsgrund dar (Weisung, Rz. 17 lit. e). Die Pflichtige hat eigenen Angaben zufolge und ohne ersichtlichen Grund ihr nahestehende

bzw. verwandte Personen bei der Schuldenrückzahlung bevorzugt, ohne zeitgleich auch ihre Steuerschulden im selben Masse zu begleichen oder zumindest entsprechende Rückstellungen zu bilden. Eine derartige Bevorzugung einzelner Gläubiger steht einem Steuererlass entgegen und es geht nicht an, dass die Steuerbehörde bei der Schuldentilgung hintanstehen und nun zugunsten der bereits ausbezahlten privaten Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten soll. Ein Erlass ist damit in Bezug auf die Steuerperioden 2020 und 2022 zu Recht verweigert worden.

#### **E. 3.4**

Die Anträge der Pflichtigen sind damit in Bezug auf den Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2020 und 2022 abzuweisen, während auf den beantragten Steuererlass in Bezug auf die Steuerperiode 2021 mangels entsprechendem Rechtsschutzinteresse nicht einzutreten ist. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde, soweit auf diese einzutreten ist.

#### **E. 4.1**

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. 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). 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; 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 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. 4.2**

Angesichts der dargelegten Bevorzugung verwandter bzw. nahestehender Gläubiger war das Erlassgesuch der Pflichtigen nicht bewilligungsfähig und hätte eigentlich auch in Bezug auf den bereits in Rechtskraft erwachsenen Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2021 abgewiesen werden müssen, wenngleich der diesbezügliche Entscheid im vorliegenden Verfahren nicht mehr infrage gestellt werden kann. Entsprechend rechtfertigt es sich nicht, auf eine Kostenaufgabe zu verzichten, und sind der Pflichtigen ausgangsgemäss zumindest im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die mässig zu bemessenden Verfahrenskosten aufzuerlegen. In Bezug auf die Steuerperiode 2021 ist überdies zu berücksichtigen, dass aufgrund der formellen Verfahrenserledigung eine materielle Prüfung unterbleiben konnte (vgl. § 4 Abs. 2 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 [GebV VGr]). Eine Umtriebsentschädigung steht der Pflichtigen aufgrund ihres Unterliegens und mangels entschädigungspflichtiger Aufwendungen nicht zu (§ 185 Abs. 2 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]), zumal eine solche auch nicht verlangt wurde.

#### **E. 5**

Dieser Entscheid und die dem Verwaltungsgericht vorgelegten Unterlagen sind dem zur Beurteilung allfälliger Zahlungserleichterungen (§ 177 StG) im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern zuständigen Gemeindesteueramt weiterzuleiten. Dieses wird die der Pflichtigen monatlich zumutbaren Raten festzulegen bzw. über eine allfällige Stundung zu entscheiden haben, soweit nicht betriebsrechtliche Massnahmen einzuleiten sind (vgl. Weisung, Rz. 42).

#### **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.