

## Entscheide

### Steuererlass

#### Erlassungsvoraussetzungen, Existenzbedarf der steuerpflichtigen Person

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. März 2012 (VD.2011.111)

*Die Gewährung eines Steuererlasses setzt das Bestehen einer Notlage und das Vorliegen einer grossen Härte für den Steuerpflichtigen voraus. Auf Steuererlass besteht kein rechtlich geschützter Anspruch, doch hat die Erlassbehörde bei der Beurteilung der Erlassvoraussetzungen ihr Ermessen pflichtgemäss auszuüben. In casu Ermittlung des Existenzbedarfs der steuerpflichtigen Person anhand der Richtlinien zum betriebsrechtlichen Existenzminimum.*

#### Sachverhalt:

Die Ehegatten S. X. und H. X. haben am 2. April 2009 anlässlich einer Vorsprache bei der Steuerverwaltung ein Gesuch um Erlass der kantonalen Steuern pro 2005 in Höhe von CHF 5'558.30 und pro 2007 in Höhe von CHF 720.– gestellt. Die Steuerverwaltung hat dieses Gesuch gleichentags abgewiesen. Hiergegen haben die beiden Ehegatten Einsprache erhoben, welche sich nach Bezahlung der Steuern pro 2007 faktisch nur noch gegen die Verweigerung des Erlasses der Steuern pro 2005 gerichtet hat; die Steuerverwaltung hat die Einsprache mit Entscheid vom 24. Juni 2009 abgewiesen. Gegen diesen Entscheid haben die Ehegatten Rekurs an die Steuerrekurskommission erhoben, welche den Rekurs mit Entscheid vom 22. April 2010 (versandt am 12. Juli 2011) kostenfällig abgewiesen hat.

In der Folge haben sich die beiden Ehegatten mit Eingabe vom 21. Juli 2011 erneut an die Steuerrekurskommission gewandt, womit sie der Vorinstanz eine Aufstellung ihrer Kosten mit diversen Belegen «zur nochmaligen Überprüfung» des Entscheides eingereicht haben. Die Steuerrekurskommission hat diese Eingabe zuständigkeitshalber an das Verwaltungsgericht weitergeleitet. Mit Verfügung der Vertreterin des Instruktionsrichters vom 28. Juli 2011 sind die Rekurrenten auf die allfällige Qualität ihrer Eingabe als Rekurs sowie auf die laufende Frist zur Rekursbegründung hingewiesen worden. In der Folge haben die Rekurrenten den als Voraussetzung für die Behandlung ihres Rekurses verfügbaren Kostenvorschuss geleistet, aber darauf verzichtet, den Rekurs weiter zu begründen. Auf die Einholung einer Vernehmlassung

wurde verzichtet. Die Tatsachen ergeben sich aus dem angefochtenen Entscheid und den nachfolgenden Erwägungen. Dieser Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Parallel zum vorliegenden Verfahren haben die Rekurrenten auch ein Steuererlassverfahren betreffend direkte Bundessteuer pro 2005 (Ausstand von CHF 924.45) angestrengt. Diesbezüglich wird auf das Urteil des Verwaltungsgerichts (VGE VD.2011.112 vom 16. März 2012) verwiesen.

### *Erwägungen:*

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission kann die betroffene Person Rekurs an das Verwaltungsgericht erheben (§ 171 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern [StG; SG 640.100]; zur Zuständigkeit allgemein vgl. VGE VD.2009.693 vom 3. November 2009 m.w.H.). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege (VRPG, SG 270.100; § 171 Abs. 2 StG).

Mit ihrer Eingabe vom 21. Juli 2011 haben die Rekurrenten zwar eine erneute Beurteilung ihrer Sache durch die Steuerrekurskommission verlangt. Im Unterschied zum Verfahren vor der Steuerverwaltung kennt das Gesetz jedoch kein entsprechendes Einspracheverfahren gegen Entscheide der Steuerrekurskommission, weshalb die Eingabe von der Steuerrekurskommission zuständigkeitshalber an das Verwaltungsgericht zur allfälligen Entgegennahme als Rekurs überwiesen worden ist. Durch die Leistung des verfügten Kostenvorschusses haben die Rekurrenten auf die Verfügung der Vertreterin des Instruktionsrichters vom 28. Juli 2011 hin zum Ausdruck gebracht, dass sie die Beurteilung durch das Verwaltungsgericht als Rechtsmittelinstanz wünschen. Ihre innerhalb der Frist zur Rekursanmeldung an die Vorinstanz gerichtete Eingabe ist daher als Rekurs ans Verwaltungsgericht zu behandeln (WULLSCHLEGER/SCHRÖDER, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, BJM 2005 S. 303). Nach § 13 Abs. 1 VRPG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Die Rekurrenten sind als Adressaten des angefochtenen Entscheides, mit dem die Ablehnung des von ihnen beantragten Steuererlasses bestätigt worden ist, beschwert und daher zum Rekurs legitimiert.

1.2 Gemäss § 16 Abs. 2 VRPG ist dem Verwaltungsgericht binnen 30 Tagen nach der Zustellung der Verfügung eine schriftliche Rekursbegründung einzureichen. Wird die Rekursbegründung nicht oder nicht rechtzeitig eingereicht, so erklärt das Gericht den Rekurs als dahingefallen (§ 16 Abs. 3 VRPG). Im vorliegenden Verfahren haben die Rekurrenten trotz entsprechendem Hinweis in der Verfügung vom 28. Juli 2012 darauf verzichtet, ihren Rekurs weiter zu begründen. Es stellt sich deshalb die Frage, ob dieser bereits mit der Rekursanmeldung hinreichend begründet worden

ist, was grundsätzlich zulässig ist. Praxisgemäss werden an die Begründung durch juristische Laien keine allzu strengen Massstäbe gesetzt. Es genügt, dass aus der knapp ausgefallenen Rekursbegründung zumindest ersehen werden kann, worum es der rekurrierenden Partei geht und welche Argumente sie berücksichtigt wissen will (vgl. WULLSCHLEGER/SCHRÖDER, a.a.O., S. 305; VGE VD.2010.178 vom 2. März 2011; VD.2009.707 vom 6. Mai 2010; 679/2004 vom 12. August 2004). Mit der Eingabe vom 21. Juli 2011 haben sich die Rekurrenten darauf beschränkt, dem Gericht eine neue Aufstellung ihres Bedarfs einzureichen. Daraus kann geschlossen werden, dass die Rekurrenten einerseits an ihrem Antrag auf Bewilligung des Steuererlasses festhalten und zur Begründung geltend machen, dass die Vorinstanz ihren Bedarf und damit die Zumutbarkeit der Abzahlung der rechtskräftig veranlagten Steuern falsch beurteilt habe. Damit genügen die Rekurrenten ihrer Begründungsobliegenheit knapp. Auf den Rekurs ist einzutreten.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG. Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat (vgl. auch nachstehend Ziff. 2.4).

1.4 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 EMRK handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 m.w.H.).

2. Gemäss § 201 StG i.V.m. § 146 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (Steuerverordnung, StV; SG 640.110) können die aufgrund einer rechtskräftigen Steuerveranlagung geschuldeten und grundsätzlich noch nicht bezahlten Steuern, Zinsen, Verfahrenskosten oder Bussen einer steuerpflichtigen Person ganz oder teilweise erlassen werden, wenn deren Bezahlung infolge einer Notlage für sie eine grosse Härte bedeuten würde. Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zutreffend ausführt, setzt die Gewährung eines Steuererlasses demnach das Vorliegen einer Notlage und einer grossen Härte voraus. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, ist anhand objektiver Prüfpunkte und bei jeder steuerpflichtigen Person im konkreten Einzelfall zu ermitteln (StRKE 2009-162 vom 26. August 2010, E. 3c, in: BStPra 7/2011 333, m.H. auf BVGer A-3663/20078 vom 11. Juni 2009, E. 2.5).

2.1 Eine Notlage liegt gemäss § 146 Abs. 2 StV vor, wenn der ganze geschuldete Steuerbetrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Dies ist bei einer natürlichen Person namentlich dann der Fall, wenn diese die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich begleichen kann. In jedem Fall liegt eine Notlage bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit vor oder aber dann, wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss.

2.2 Das zweite Kriterium für eine Gewährung des Steuererlasses, nämlich die «grosse Härte» für die steuerpflichtige Person, zu welcher die Notlage führen muss, überschneidet sich weitgehend mit dem Kriterium der Notlage selber. Während das Kriterium der Notlage einzig die wirtschaftliche Lage der gesuchstellenden Person berücksichtigt, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich die Unbilligkeit (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 167 N 30). Ob dies der Fall ist oder nicht, beurteilt sich aufgrund der konkreten Einzelfallsituation im Zeitpunkt des Entscheids, wobei die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, die Aussichten für die Zukunft sowie die allfällige Freiwilligkeit der Einkommens- und Vermögensminderungen zu berücksichtigen sind (vgl. zum Ganzen: ZWEIFEL/ATHANAS, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., 2008 Basel, Art. 167 N 18 ff.). Unter dem Aspekt der grossen Härte werden insbesondere die Ursachen, die zu einer Notlage geführt haben, einer Prüfung unterzogen. Ein Selbstverschulden der gesuchstellenden Person an der Notlage schliesst den Steuererlass nicht aus, wird aber bei der Entscheidung berücksichtigt. Hat sich die gesuchstellende Person freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert, so wird ein entsprechender Einkommens- und Vermögensrückgang bei der Beurteilung des Erlassgesuchs nicht berücksichtigt (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 167 N 32; StRKE 2009-162 vom 26. August 2010, E. 3c/cc, in: BStPra 7/2011 334).

2.3 Schliesslich kann gemäss § 146 Abs. 3 StV von einem vollständigen oder teilweisen Erlass insbesondere dann abgesehen werden, wenn die steuerpflichtige Person ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren ernstlich verletzt hat (lit. a), die zur Beurteilung des Gesuchs einverlangten notwendigen Belege und Unterlagen nicht einreicht (lit. b), verschuldet ist und ein Erlass vorab ihren Gläubigern zugute kommen würde (lit. c) oder absichtlich oder grobfahrlässig sich ausserstande gesetzt hat, ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Kanton nachzukommen (lit. d).

2.4 Gemäss § 201 StG kann die Steuerforderung unter den genannten Voraussetzungen erlassen werden. Angesichts dieser «Kann»-Vorschrift besteht kein rechtlich geschützter Anspruch auf einen Steuererlass (vgl. hierzu: BGE 122 I 373; BGer 2D\_63/2008 vom 27. Juni 2008; 2D\_143/2008 vom 6. Januar 2009; 2D\_24/2009 vom 9. April 2009; 2D\_49/2009 vom 13. August 2009). Der Steuerverwaltung als Erlassbehörde steht daher bei ihrem Entscheid gemäss § 201 Abs. 2 StG ein gewisser Ermessensspielraum zu. Das Ermessen ist aber pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien zu betätigen (vgl. zum Ganzen: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O, Art. 167 N 4; StRKE 2009-162 vom 26. August 2010, E. 3e, in: BStPra 7/2011 335).

3.1 Die Vorinstanz hat erwogen, dass den gemäss den Richtlinien der Konferenz der Betriebs- und Konkursbeamten der Schweiz vom 1. Juli 2009 (vgl. dazu BJM 2010 S. 33 ff.) berechneten monatlichen Auslagen der Rekurrenten zur Deckung ihres Existenzminimums im Betrag von CHF 4'155.50 ein monatliches Nettoeinkommen von CHF 5'401.15 gegenüberstehe und mithin ein Budgetüberschuss

von CHF 1'245.65 resultiere. Aufgrund dieses monatlichen Budgetüberschusses könne nicht von einer finanziellen Notlage ausgegangen werden. Die Bezahlung der ausstehenden kantonalen Steuern pro 2005 bedeute für die Rekurrenten auch unter Berücksichtigung der ebenfalls ausstehenden direkten Bundessteuer pro 2005 und somit eines gesamthaft ausstehenden Steuerbetrages von CHF 6'482.75 keine besondere Härte, könne der Betrag doch mit dem vorhandenen Überschuss innerhalb von rund 6 Monaten und damit in absehbarer Zeit beglichen werden. Auch unter Berücksichtigung der laufenden Steuern sei die Bezahlung der rückständigen Steuern pro 2005 in absehbarer Zeit möglich.

3.2 Die Rekurrenten beanstanden einzig die Berechnung ihres monatlichen Bedarfs. Mit der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eingereichten Bedarfsaufstellung weichen die Rekurrenten allerdings teilweise von ihren eigenen Angaben im vorinstanzlichen Verfahren ab. Dort hatten die Rekurrenten selber monatliche Ausgaben in der Höhe von CHF 4'824.50 geltend gemacht. Neu machen sie laufende monatliche Ausgaben im Betrag von CHF 5'170.80 geltend. Hinzu rechnen sie weitere Kosten von CHF 4'612.–, welche in einem Jahr zur Zahlung anfallen sollen, was einem monatlichen Betrag von CHF 384.35 entspricht. Die Differenz in der Bedarfsberechnung hängt teilweise offensichtlich mit gestiegenen Kosten zusammen, wie zum Beispiel die neu auf CHF 849.80 statt 722.50 veranschlagten Krankenkassenprämien, oder die neu auf CHF 125.– statt 118.– veranschlagten UAbo-Kosten. Teilweise findet sich für die Differenz keine Begründung («Hund» neu 180.– statt vormals CHF 120.– für «Hund und Katze»). Wie es sich damit im Einzelnen verhält, kann aber offen bleiben, und zwar aus sowohl formellen als auch materiellen Gründen:

3.3 In formeller Hinsicht ist darauf zu verweisen, dass das Verwaltungsgericht grundsätzlich eine nachträgliche Verwaltungskontrolle ausübt, d.h. einen angefochtenen Entscheid nach derjenigen Sach- und Rechtslage beurteilt, wie sie im Zeitpunkt des Erlasses durch die Verwaltung bestanden hat, unter Ausserachtlassung neuer Tatsachen und Beweismittel (WULLSCHLEGER/SCHRÖDER, a.a.O., S. 300 f.). Eine solche Handhabe des Novenrechts ist gerade im vorliegenden Fall angezeigt: Die Vorinstanz ist zum Zeitpunkt ihres Entscheides anhand der seinerzeit von den Rekurrenten selber aufgelegten Zahlen zum Schluss gekommen, dass die Bezahlung der ausstehenden Steuern in absehbarer Zeit ohne Notlage oder grosse Härte möglich war. Wenn nun inzwischen gewisse Positionen teurer geworden sind, so ändert dies nichts daran, dass seinerzeit, also wie dargelegt zum Erlasszeitpunkt des vorinstanzlichen Entscheids, die Bedarfsberechnung durch die Vorinstanz richtig und daher den Rekurrenten die Tilgung der Steuerschuld möglich war. Die Vorinstanz hat in ihrem Entscheid zutreffenderweise diverse Positionen, welche die Rekurrenten vorliegend erneut geltend machen («Hund und Katze» etc.), nicht berücksichtigt, weil sie durch den Grundbedarf abgedeckt sind; auf die zutreffenden Erwägungen, mit denen sich die Rekurrenten nicht auseinandersetzen, ist zu verweisen (Entscheid S. 7 f.; vgl. auch nachstehend Ziff. 3.4). Damit erweist sich der angefochtene Entscheid als in keiner Weise fehlerhaft. Die neu eingereichten Zahlen haben somit un-

beachtlich zu bleiben, weshalb der Rekurs abzuweisen ist. Die Rekurrenten waren gehalten, entsprechende Rückstellungen zu machen.

3.4 Selbst wenn materiell auf die von den Rekurrenten im vorliegenden Verfahren neu aufgelegten Zahlen abgestellt würde, ergäbe sich im Ergebnis nichts anderes. Wie die Vorinstanz zutreffend festhält, können etliche der geltend gemachten Befehle, wie etwa die Positionen «Hund» respektive «Hund und Katze», «Haushalt», «Sunrise», «Telefon» resp. «Tp», «EW» resp. «EV», «Mobiliar», und «Hundesteuer» nicht separat berücksichtigt werden, sondern sind durch den Grundbetrag gedeckt. Dieser Grundbetrag von CHF 1'700.– für ein Ehepaar dient der Deckung der Kosten für Nahrung, Kleidung und Wäsche, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Privatversicherungen, Kulturelles sowie Auslagen für Beleuchtung, Kochstrom und/oder Gas etc. (vgl. BJM 2010 S. 33). Mit Bezug auf die geltend gemachte Leistung von Kinderunterhaltsbeiträgen hat die Vorinstanz festgestellt, dass nur Leistungen im Umfang von CHF 500.– belegt seien. Die vorliegend nach wie vor im Umfang von CHF 800.– behaupteten Unterhaltsleistungen belegen die Rekurrenten allerdings immer noch nicht, weshalb sie insoweit nicht zu berücksichtigen sind. Zu bestätigen ist die Vorinstanz auch darin, dass die zusätzlich zu den Mietkosten im Betrag von CHF 230.– geltend gemachten «Wohnungskosten» nicht berücksichtigt werden können. Diese werden weder substantiiert begründet noch belegt und sind folglich ebenfalls durch den Grundbetrag gedeckt.

Die neu geltend gemachte Nachzahlung für Heizkosten im Betrag von CHF 1'421.70 bezieht sich gemäss dem eingereichten Beleg auf die Heiz- und Nebenkostenabrechnung für das Jahr 2008/2009. Die Rekurrenten haben hierfür Gelegenheit zur ratenweisen Begleichung in 10 Raten erhalten, monatlich fällig ab 15. März 2010 bis 15. Dezember 2010. Diese Kosten müssen daher längst beglichen sein. Die weiter geltend gemachten Kosten des neben den UAbos erworbenen Halbtaxabonnements sind als besondere Mobilitätskosten ebenfalls durch den Grundbetrag gedeckt, zumal nicht geltend gemacht wird, dass dieses gemäss dem eingereichten Beleg auf die Ehefrau lautende Abonnement für Erwerbszwecke benötigt würde. Analoges gilt für die unter dem Titel «Mieterschutz» geltend gemachten Kosten von CHF 85.– ebenso wie für Kosten der jährlichen Ferienreisen in die Türkei, die auf CHF 700.– beziffert werden. Schliesslich ist auch nicht ersichtlich, für welche existenzhaltenden Massnahmen die Rekurrenten einen Advokaten beauftragt haben sollten, wofür sie jährliche Kosten von CHF 500.– geltend machen. Angerechnet werden könnten dagegen allfällige Selbstbehalte bezüglich Krankheitskosten, die von der Krankenversicherung nicht gedeckt werden. Solche werden auf jährlich CHF 560.– beziffert; sie sind aber nicht belegt und daher nicht zu berücksichtigen; selbst wenn sie belegt und zu berücksichtigen wären, würde dies jedoch am Ergebnis nichts ändern:

Zusammenfassend sind den Rekurrenten monatliche Auslagen im Betrag von CHF 4'289.80 anzurechnen (Grundbetrag CHF 1'700.–, Miete CHF 1'115.–, Krankenkasse CHF 849.80, Fahrtkosten CHF 125.–, Unterstützung Kinder CHF 500.–). Unter Berücksichtigung der vorinstanzlich angenommenen und nicht bestrittenen

Einnahmen von CHF 5'401.15 resultiert ein monatlicher Überschuss von CHF 1'111.35. Mit diesem Überschuss ist es den Rekurrenten selbst nebst der Bezahlung der laufenden Steuern, welche gemäss Steuerrechner für natürliche Personen monatlich ca. CHF 470.– betragen dürften, und auch bei allfälliger Berücksichtigung eines monatlichen Betreffnisses von CHF 46.65 für Selbstbehalte bei Krankheitskosten möglich, die ausstehenden Steuern für das Jahr 2005 von insgesamt CHF 6'482.75 innert angemessener Frist zu begleichen, resultiert doch auch so ein monatlicher Überschuss von CHF 594.70, was die Tilgung des Ausstandes in 11 monatlichen Raten ermöglicht. Am vorinstanzlichen Entscheid ändert sich also im Ergebnis nichts.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.