

**BStP | 2017 | Nr. 7**

|                     |   |
|---------------------|---|
| Betreff:            | Steuererlass, bei zumutbarer Vornahme von Rücklagen |
| Instanz:            | Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt          |
| Entscheidungsdatum: | 6. Dezember 2016                                    |
| Verfahrensnummer:   | VD.2016.107   |

*Von einem Steuererlass wird abgesehen, wenn im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz verfügbarer Mittel weder Zahlungen geleistet noch Rücklagen vorgenommen werden. Würde der Steuererlass bereits dann nicht mehr gewährt, wenn die Entrichtung der Steuern möglich gewesen wäre, falls die betroffene Person ihre Lebenshaltung schon in der Vergangenheit bis auf das betriebsrechtliche Existenzminimum beschränkt hätte, würde das Institut des Steuererlasses seines Sinns entleert. In Bezug auf Berichte von Hausärzten ist der Erfahrungstatsache Rechnung zu tragen, dass Hausärzte mitunter im Hinblick auf ihre auftragsrechtliche Vertrauensstellung in Zweifelsfällen eher zu Gunsten ihrer Patienten aussagen. Von einer über 70-jährigen Person kann aber keine Kündigung einer Zusatzversicherung verlangt werden, die danach nicht mehr abgeschlossen werden kann.*

**Sachverhalt:**

Mit Schreiben vom 16. Juli 2013, vom 17. Februar 2014 und vom 18. Februar 2015 beantragte A. (Rekurrent und Beschwerdeführer, im folgenden Rekurrent genannt) den Erlass der kantonalen Steuern und der Bundessteuer pro 2011 im Betrag von insgesamt CHF 11'718.55, der kantonalen Steuern und der Bundessteuer pro 2012 im Betrag von insgesamt CHF 10'666.90 und der kantonalen Steuern und der Bundessteuern pro 2013 im Betrag von insgesamt CHF 9'209.25. Die Steuerverwaltung gewährte dem Rekurrenten mit Schreiben vom 20. Januar 2014 zur Ermöglichung einer Regelung der finanziellen Situation eine Stundung der Steuern pro 2011 für ein Jahr. Im Übrigen wies sie die Erlassgesuche ab. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 5. Januar 2015 und 31. Juli 2015 ab. Hiergegen erhob A. Rekurse und Beschwerden bei der Steuerrekurskommission, die diese mit Präsidialentscheid vom 31. März 2016 abwies.

Gegen diesen Entscheid gelangte der Rekurrent mit „Einsprache“ vom 28. April 2016 an das Verwaltungsgericht, mit der er an seinen Erlassbegehren festhält. Gleichzeitig verlangt er die Durchführung einer Verhandlung. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ersucht er um Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung. Die Steuerrekurskommission verzichtete mit Eingabe vom 17. Mai 2016 unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid auf eine Vernehmlassung. Hierzu hat der Rekurrent mit Eingabe vom 28. Juni 2016 repliziert.

Das Verwaltungsgericht führte am 6. Dezember 2016 eine Gerichtsverhandlung durch. Dabei gelangten sowohl der Rekurrent als auch die Vertreter der Steuerrekurskommission und der Steuerverwaltung zu Wort. Für die Ausführungen der Beteiligten anlässlich der Gerichtsverhandlung wird auf das entsprechende Protokoll verwiesen. Im Übrigen ergeben sich die Einzelheiten der Parteistandpunkte, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen.

### *Erwägungen:*

2.1 Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, da er von der Steuerrekurskommission nicht angehört worden sei. In einem Gespräch hätten zahlreiche Ungereimtheiten und unzutreffende Beurteilungen seiner Lage vermieden werden können. Ein solches Gespräch habe aber noch nicht stattgefunden.

Unter den Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV, SR 101) fällt das Recht der betroffenen Person, sich vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern. Dies schliesst allerdings keinen Anspruch auf mündliche Anhörung ein (BGE 134 I 140 E. 5.3 S. 148, 130 II 425 E. 2.1 S. 428 f.). Es ergibt sich hier auch kein Anspruch auf Durchführung einer Verhandlung aus Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK, SR 0.101), da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche handelt (BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 mit weiteren Hinweisen). Der Rekurrent hatte die Gelegenheit, sich vor der Steuerrekurskommission schriftlich zu äussern. Eine Gehörsverletzung ist damit nicht ersichtlich.

2.2 Der Rekurrent verlangt auch auf der vorliegenden Verfahrensstufe, seine Sicht der Dinge persönlich vorstellen zu dürfen. Es gäbe Dinge, die man sagen, aber im Schriftverkehr nicht festhalten könne. Diesem Anliegen hat das Verwaltungsgericht mit der Verhandlung vom 6. Dezember 2016 Rechnung getragen.

3.1 Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, können die aufgrund einer rechtskräftigen Steueranlagung im Verfahren der direkten kantonalen Steuern geschuldeten und grundsätzlich noch nicht bezahlten Steuern, Zinsen, Verfahrenskosten oder Bussen einer steuerpflichtigen Person gemäss § 201 StG i.V.m. § 146 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (Steuerverordnung [StV], SG 640.110) ganz oder teilweise erlassen werden, wenn deren Bezahlung infolge einer Notlage für sie eine grosse Härte bedeuten würde.

Mit der Neuregelung des Steuererlasses auf Bundesebene per 1. Januar 2016 wurden einige wesentliche Ordnungsbestimmungen sowie Teile der Gerichtspraxis auf Gesetzesstufe verankert (vgl. zum Ganzen Botschaft des Bundesrats zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, BBl 2013 S. 8435 ff. [nachfolgend Botschaft], S. 8440 f. und 8447 f.). Ebenfalls auf den 1. Januar 2016 in Kraft gesetzt wurde die neue Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung, SR 642.121), die das Erlassverfahren, die Voraussetzungen für den Steuererlass und die Ablehnungsgründe näher konkretisiert und die alte Verordnung des EFD vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (alte Steuererlassverordnung [nachfolgend aEV DBG]; AS 1995 S. 595 ff.) ersetzt. Für Verfahren, die (wie das vorliegende) vor Inkrafttreten des Steuererlassgesetzes eröffnet, aber noch nicht abgeschlossen worden sind, stellt sich die Frage nach dem anwendbaren Recht. Da die Übergangsbestimmungen dafür keine Regelung enthalten, ist das anwendbare materielle Recht anhand allgemeiner übergangsrechtlicher Grundsätze zu bestimmen. Diesem zufolge ist die Rechtmässigkeit einer Verwaltungsverfügung grundsätzlich nach der Rechtslage zur Zeit ihres Erlasses zu beurteilen (vgl. BGE 139 II 243 E. 11.1 S. 259). Massgebend ist somit das im Zeitpunkt des erstinstanzlichen Verfahrensabschlusses geltende materielle Recht. Die Anwendung neuen Rechts auf hängige Verfahren erfolgt nur ausnahmsweise, insbesondere wenn die neuen Vorschriften um der öffentlichen Ordnung willen oder zur Durchsetzung erheblicher öffentlicher Interessen erlassen wurden. Solche Gründe sind vorliegend nicht ersichtlich. Die im vorliegenden Beschwerdeverfahren strittigen Steuererlassgesuche sind somit nach dem aArt. 167 Abs. 1 DBG (AS 1991 S. 1237; in Kraft bis zum 31. Dezember 2015) und der aEV DBG zu beurteilen (vgl. BVGer A-6903/2015 vom 25. April 2016 E. 3.3).

Gemäss aArt. 167 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 7 aEV DBG gelten die gleichen Voraussetzungen wie für den Erlass der kantonalen Steuern auch für Erlassgesuche bezüglich der direkten Bundes-

steuern. Ein Steuererlass setzt demnach mit den Erfordernissen des Vorliegens einer Notlage und dem Bestehen einer grossen Härte zwei subjektive Elemente voraus. Deren Feststellung beruht einerseits auf der Anwendung objektiver Prüfpunkte und andererseits auf der Abklärung aller die steuerpflichtige Person betreffenden relevanten Umstände im konkreten Einzelfall (StR-KE 2009-162 vom 26. August 2010, E. 3c, in: BStPra 7/2011 333, mit Hinweis auf BVGE 2009/45 E. 2.5; VGE VD.2015.196 vom 25. Mai 2016 E. 2.1).

3.2 Wie die Vorinstanz wiederum zutreffend festhält, liegt eine Notlage gemäss § 201 Abs. 2 StG (resp. des bis zum 17. Dezember 2013 geltenden § 146 Abs. 2 StV) und aArt. 167 DBG sowie Art. 9 f. aEV DBG 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 dann, wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss. Dies gilt allerdings nur beim Bezug von Sozialhilfeleistungen uneingeschränkt (VGE VD.2013.155 vom 26. Februar 2014 E. 2.2).

3.3 Die zweite Voraussetzung, nämlich die durch die Notlage bedingte grosse Härte für die steuerpflichtige Person, überschneidet sich weitgehend mit dem Kriterium der Notlage selber. Während unter dem Titel der Notlage einzig die wirtschaftliche Lage der gesuchstellenden Person zu prüfen ist, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich die Unbilligkeit (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage 2016, Art. 167 N 30). Ob dies der Fall ist oder nicht, beurteilt sich primär aufgrund der konkreten Einzelfallsituation zum 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: BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Auflage 2008, Art. 167 DBG N 18 ff.; Art. 3 Abs. 1 aEV DBG). Dabei werden insbesondere die Ursachen geprüft, die zur Notlage geführt haben. 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. VGE VD.2013.155 vom 26. Februar 2014 E. 2.3; StRKE 2009-162 vom 26. August 2010 E. 3c/cc, in: BStPra 7/2011 S. 331, 334). Dies wird in § 201a Abs. 1 StG für die kantonalen Steuern und in Art. 10 Abs. 2 aEV DBG für die Bundessteuern konkretisiert. Nach § 201a StG kann von einem vollständigen oder teilweisen Erlass abgesehen werden, wenn die steuerpflichtige Person ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren schwerwiegend oder wiederholt verletzt hat (lit. a), im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz verfügbarer Mittel weder Zahlungen leistet noch Rücklagen vornimmt (lit. b), die mangelnde Leistungsfähigkeit durch freiwilligen Verzicht auf Einkommen oder Vermögen ohne wichtigen Grund, durch übersetzte Lebenshaltung oder dergleichen leichtsinnig oder grob fahrlässig herbeigeführt hat (lit. c), während des Beurteilungszeitraums andere gleichrangige Gläubiger oder Gläubigerinnen bevorzugt behandelt (lit. d) oder überschuldet ist und ein Erlass vorab ihren übrigen Gläubigern oder Gläubigerinnen zu Gute kommen würde (lit. e). Gemäss Art. 1 Abs. 1 aEV DBG soll der Steuererlass explizit zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen. Er hat dabei bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen, weshalb bei einer Überschuldung infolge geschäftlicher Misserfolge, Bürgschaftsverpflichtungen, hoher Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden aufgrund überhöhten Lebensstandards etc. ein Steuererlass nur dann in Frage kommt, wenn neben dem Gemeinwesen auch die übrigen Gläubiger im selben prozentualen Umfang auf ihre Forderungen verzichten (Art. 10 Abs. 2 aEV DBG, dazu BVGE 2009/45 E. 2.6.3; BVGer A-1087/2010 vom 4. Oktober 2010 E. 2.4.1.2; VGE VD.2015.53 vom 26. Mai 2015 E. 2.3, VD.2013.104 vom 31. Oktober 2013 E. 2.2).

4.1 Mit Bezug auf die Steuern pro 2011 hat die Vorinstanz erwogen, dass der Rekurrent per 31. Dezember 2012 über ein Vermögen von CHF 25'567.-- verfügt habe. Er sei daher im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuern pro 2011 auch unter Berücksichtigung eines Vermögensfreibetrags von CHF 5'000.-- in der Lage gewesen, die offene Steuerforderung in der Höhe von CHF 11'718.55 aus seinem Vermögen zu begleichen. Sie ging daher davon aus, dass er sich zumindest grobfahrlässig ausser Stande gesetzt habe, seinen Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Kanton und dem Bund nachzukommen.

4.2 Dem hält der Rekurrent mit seinem Rekurs entgegen, das geltend gemachte Vermögen per Ende Dezember 2012 täusche falsche Tatsachen vor und verfälsche das Bild der damals verfügbaren Mittel in hohem Masse. Es habe damals „die Umwandlung einer gebundene in eine frei Säule“ seiner „Rentenversicherung mit CHF 30'000.--“ aufgebracht werden müssen. Hinzu seien „hohe Zügelkosten beispielsweise mit dem Abbau der Behandlungsstühle“ gekommen. Er habe nicht grobfahrlässig gehandelt und sei kein Betrüger, der seine Steuern nicht bezahlen wolle.

4.3 Per Ende 2011 deklarierte der Rekurrent mit seiner Steuererklärung 2011 Guthaben auf sieben Bank- und Postcheckkonten in der Gesamthöhe von CHF 63'883.--. Die Steuerverwaltung berücksichtigte in der Steuerveranlagung 2011 eine Geschäftsschuld von CHF 13'055.--. Mit seiner Steuererklärung 2012 deklarierte der Rekurrent Kontoguthaben auf insgesamt acht Bank- und Postcheckkonten im Gesamtbetrag von CHF 30'694.--. Gleichzeitig reichte er die Buchhaltung 2012 ein, in welcher eine „Abschreibung Einrichtungen“ im Betrag von CHF 24'214.55 erfolgswirksam verbucht worden ist. Unter Berücksichtigung von Geschäftsschulden in Höhe von CHF 4'234.-- deklarierte er ein Reinvermögen von CHF 25'567.--. Inwiefern die Darstellung der Vorinstanz falsche Tatsachen vortäuscht, ist demnach nicht ersichtlich.

Es ist im Erlassentscheid zu berücksichtigen, wenn der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen wäre (Art. 3 Abs. 3 aEV DBG). Dementsprechend wird von einem Steuererlass abgesehen, wenn im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz verfügbarer Mittel weder Zahlungen geleistet noch Rücklagen vorgenommen werden (vgl. § 201a Abs. 1 lit. b StG; VGE VD.2015.97 vom 24. November 2015 E. 2.3). Bei Fälligkeit der Steuern für das Jahr 2011 per 31. Mai 2012 verfügte der Rekurrent über genügend Guthaben, um die Steuern 2011 in Höhe von CHF 11'718.55 zu begleichen, selbst wenn man ihm als Rentner einen grösseren Vermögensfreibetrag als CHF 5'000.-- zugestehen würde. Der Rekurrent erzielte sodann im Jahr 2012 immer noch Einkünfte von über CHF 80'000.--, sodass auch die von ihm geltend gemachten hohen – allerdings nicht bezifferten – Zügelkosten keinen Grund darstellen, der ihm die Leistung der hier strittigen Steuern pro 2011 verunmöglicht hat. Inwiefern die Umwandlung der gebundenen in eine freie Säule zu einem Vermögensverbrauch führte, ist nicht ersichtlich. Trotz verfügbarer Mittel hat der Rekurrent indes weder Zahlungen geleistet noch Rücklagen vorgenommen. Entgegen seinen Vorbringen wird ihm nicht vorgeworfen, dass er während der Hängigkeit des Erlassgesuches die offenen Steuern nicht beglichen hat. Er hätte aber zumindest Rückstellungen bilden müssen. Angesichts dieser Umstände geht die entstandene Notlage nicht mit einer grossen Härte im Sinn des Erlassrechts einher. Das Steuererlassgesuch für das Jahr 2011 wurde daher zu Recht abgewiesen.

4.4.1 Per 31. Dezember 2013 deklarierte der Rekurrent mit der Steuererklärung 2013 noch Bankguthaben von CHF 2'466.--. Damit konnten die Steuern pro 2012 und 2013 nicht mehr aus dem Vermögen bezahlt werden.

Die Vorinstanz begründete die Abweisung der Erlassgesuche in Bezug auf die Steuern pro 2012 und 2013 mit einem Budgetüberschuss des Rekurrenten. Aufgrund der vom Rekurrenten eingereichten Unterlagen stellte sie Ausgaben von CHF 4'914.-- Einnahmen von CHF 5'807.-- gegenüber, woraus ein monatlicher Budgetüberschuss von CHF 893.-- resultierte. Für die Berechnung der massgebenden Ausgaben stellte die Vorinstanz auf das betriebsrechtliches Existenzminimum ab und berücksichtigte einen Grundbedarf von CHF 1'200.--, Mietauslagen inkl. Nebenkosten von CHF 2'200.--, eine Krankenkassenprämie von CHF 575.--, U-Abo-Kosten von

CHF 73.-- sowie Unvorhergesehenes von CHF 150.-- und die laufenden Steuern im Betrag von CHF 716.--. Bei den Einnahmen berücksichtigte sie die AHV-Rente von CHF 2'350.--, Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 1'500.-- und eine Rente von CHF 1'957.--.

4.4.2 Der Rekurrent bezeichnet den Budgetüberschuss von CHF 893.-- als nicht realistisch. Seine Rüge richtet sich dabei zunächst gegen die berücksichtigten Mietkosten. Dabei ist vorweg festzuhalten, dass die Vorinstanz die gesamte Miete der Wohnung C. im Betrag von CHF 2'200.-- berücksichtigt hat. Nicht berücksichtigt hat sie hingegen die weiteren Mietkosten für eine Wohnung an der B-strasse, die der Rekurrent zur Lagerung verschiedener Gegenstände gebraucht. Die Vorinstanz hat diesbezüglich auf die Grösse der Wohnung C. von 135 m<sup>2</sup> und dem zugehörigen Kellerabteil verwiesen, weshalb das zusätzliche Lager nicht berücksichtigt werden könne. Strittig ist damit die Anrechnung der Kosten seiner zweiten Wohnung an der B-strasse im Betrag von CHF 850.--.

Der Rekurrent bringt vor, die Wohnung an der B-strasse habe er behalten, um Gegenstände aus seiner Praxis wie Bücher und Dokumente sowie Fasnachtsmaterial aufbewahren zu können. Die Miete für die Wohnung entspreche in etwa den Lagerkosten. Es sei der kleinere Teil der Wohnung, in der er geboren und aufgewachsen sei. Die Wohnung möchte er offenbar auch zur Vollendung der von ihm verfassten Bücher behalten. Es gelte dazu „noch Berge zu überwinden“. Das Unterfangen sei nicht nur sehr aufwendig, sondern auch platzraubend. Aus gesundheitlichen Gründen sei es ihm nicht möglich, eine Räumung vorzunehmen. Gemäss dem zuletzt eingereichten Arzteugnis von Dr. med. [...] vom 29. November 2016 sei die erzwungene Aufgabe seiner Wohn-Lagerräume eine untragbare schwere Belastung mit möglicherweise tragischen Folgen bis hin zum Suizid. Ebenso attestiert Dr. med. [...] mit Zeugnis vom 13. Juli 2016, dass der Rekurrent durch die erzwungene Aufgabe seiner Praxis sowie durch vorangegangene ebenfalls unfreiwillige Wohnungswechsel somatisch und psychisch bereits hochgradig überfordert und keineswegs belastbar sei. Eine Räumung seiner Wohnung werde er nicht bewerkstelligen können.

4.4.3 Zu prüfen ist, ob für den Rekurrenten Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar gewesen wären, insbesondere in Bezug auf die Zweitwohnung, die er zur Lagerung persönlicher Gegenstände, Dokumente und Bücher verwendet. Wie bereits die Vorinstanz festgehalten hat, sind die eingereichten Arzteugnisse sehr allgemein gehalten. Es ergibt sich daraus kein genügender Grund, weshalb es dem Rekurrenten nicht möglich sein soll, die Räumung – allenfalls mithilfe von Drittpersonen – zu veranlassen. Zudem ist in Bezug auf Berichte von Hausärzten der Erfahrungstatsache Rechnung zu tragen, dass Hausärzte mitunter im Hinblick auf ihre auftragsrechtliche Vertrauensstellung in Zweifelsfällen eher zu Gunsten ihrer Patienten aussagen (BGE 125 V 351 S. 353 E. 3b/cc). Es ist jedoch unbestritten, dass die Räumung einer Wohnung belastend sein kann. Fraglich ist daher, inwieweit dem Rekurrenten eine sofortige Kündigung des Mietverhältnisses und Räumung der Wohn-Lagerräume zuzumuten war.

Da der Rekurrent dargetan hat, bis im Jahr 2010 seine Steuern immer bezahlt zu haben und nicht damit gerechnet habe, dass er seine Zahnarztpraxis per Ende September 2011 auflösen müsse, ohne sie weiter verkaufen zu können, ist ihm zugute zu halten, dass der entstehende finanzielle Engpass für ihn nicht ohne weiteres voraussehbar war. Es ist auch aufgrund seines Alters von ca. 70 Jahren verständlich, dass er vorerst versuchte, seine Lebenshaltung wie bis anhin weiter zu führen. Aufgrund der speziellen Umstände, dass der Rekurrent zwar als Zahnarzt tätig war, dabei aber kein hohes Einkommen erzielte und schliesslich seine Praxis nicht weiterverkaufen konnte, da die Liegenschaft zu seiner Überraschung als Wohnhaus veräussert wurde, war eine *sofortige* Kündigung der zu Lagerzwecken genutzten Wohnung nicht geboten. Würde der Steuererlass bereits dann nicht mehr gewährt, wenn die Entrichtung der Steuern möglich gewesen wäre, falls die betroffene Person ihre Lebenshaltung schon in der Vergangenheit bis auf das betriebsrechtliche Existenzminimum beschränkt hätte, würde das Institut des Steuererlasses seines Sinns entleert. Entgegen der Einschätzung der Vorinstanz ist es deshalb nicht grobfahrlässig, dass der Rekurrent vorübergehend noch Geld für die Wohnung an der B-strasse benötigte, anstatt die offenen Steuerforderungen zu begleichen. Demnach kann ihm eine gewis-

se Frist eingeräumt werden, in welcher er an den bestehenden Lebenshaltungskosten festhalten durfte. Spätestens mit der Abweisung des Erlassgesuches für die Steuern 2012 am 4. April 2014 und damit vor Fälligkeit der Steuern pro 2013 hat ihm allerdings die Steuerverwaltung aufgezeigt, dass eine Anrechnung der CHF 850.-- für die Zweitwohnung nicht möglich ist. Daraus ergibt sich, dass die Budgetberechnungen für die Erlassgesuche 2012 und 2013 unterschiedlich ausfallen.

4.4.4 Entgegen der Berechnung der Vorinstanzen werden vorliegend für das Jahr 2012 bei den Ausgaben zusätzlich die Wohnkosten für die zweite Wohnung in Höhe von CHF 850.-- berücksichtigt. Zudem ist in Bezug auf die Krankenkasse von dem vom Rekurrenten geltend gemachten Betrag von CHF 646.-- (inkl. Zusatzversicherung) auszugehen, da es nicht zumutbar erscheint, von einem über 70-Jährigen die Kündigung einer Zusatzversicherung zu verlangen, die danach nicht mehr abgeschlossen werden kann. Schliesslich kann für die U-Abo-Kosten auf den Preis für AHV-Rentner in Höhe von CHF 67.-- abgestellt werden. Auf der Einnahmeseite ist – wie vom Rekurrenten beantragt – auf das Einkommen gemäss der Steuererklärung 2013 abzustellen, wonach der Rekurrent mit seiner selbständigen Erwerbstätigkeit monatlich CHF 1'800.-- erzielte. Daraus ergibt sich folgende Gegenüberstellung der monatlichen Einnahmen und Ausgaben:

| Ausgaben          | CHF      | Einnahmen        | CHF      |
|-------------------|----------|------------------|----------|
| Grundbedarf       | 1'200.00 | AHV-Rente        | 2'350.00 |
| Miete             | 3'050.00 | Erwerbstätigkeit | 1'800.00 |
| Krankenkasse      | 646.00   | Rente            | 1'957.00 |
| U-Abo             | 67.00    |                  |          |
| Unvorhergesehenes | 150.00   |                  |          |
| Laufende Steuern  | 750.00   |                  |          |
| Total             | 5'863.00 | Total            | 6'107.00 |

Mit dem verbleibenden Überschuss von CHF 244.-- (CHF 6'107.00 – CHF 5'863.00) hätte der Rekurrent im Jahr 2012 die ausstehenden Steuern in Höhe von CHF 10'666.90 zumindest im Umfang von CHF 2'928.-- abzahlen können. Die darüber hinausgehenden Steuern wären mit dem Budgetüberschuss aber nicht in absehbarer Zeit zu begleichen gewesen, weshalb dem Rekurrenten die Steuern 2012 im Betrag von CHF 7'739.-- zu erlassen sind.

4.4.5 Für das Erlassgesuch der Steuern des Jahres 2013 können hingegen die Kosten für die Wohnung an der B-strasse nicht mehr berücksichtigt werden. Dem Rekurrenten wurde mit dem Jahr 2012 eine ausreichende Frist eingeräumt, um seinen Lebensstandard einzuschränken, womit den speziellen Umständen genügend Rechnung getragen wurde. Da die Wohnungskosten die Ansätze für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums weit übersteigen, ist eine entsprechende Einschränkung zumutbar. Für das Steuererlassgesuch für das Jahr 2013 ist demnach auf die Berechnung der Vorinstanz abzustellen. Mit einem Budgetüberschuss von knapp CHF 900.-- pro Monat wären die Steuerschulden pro 2013 in Höhe von CHF 9'209.25 in weniger als einem Jahr und damit in absehbarer Zeit beglichen. Damit wurde das Erlassgesuch für die Steuern pro 2013 zu Recht abgewiesen.

4.5 Insgesamt ergibt sich damit, dass dem Rekurrenten für die Steuern pro 2011 und 2013 kein Erlass gewährt werden kann, während die Steuern pro 2012 teilweise zu erlassen sind.

5. Zusammenfassend sind folglich der Rekurs und die Beschwerde teilweise gutzuheissen und die Steuern pro 2012 im Umfang von CHF 7'739.-- zu erlassen. Angesichts des teilweisen Ob-siegens des Rekurrenten sowie der vorliegenden Umstände wird auf die Erhebung von Verfahrens-kosten verzichtet. Das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung ist damit als gegenstandslos geworden abzuschreiben.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs und die Beschwerde werden teilweise gutgeheissen. Die Steuern pro 2012 werden dem Rekurrenten im Umfang von CHF 7'739.-- erlassen. Im Übrigen werden die Rechtsmittel abgewiesen.