

Entscheide

Einspracheverfahren

Unentgeltliche Verbeiständung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt Nr. VD.2010.187 vom 20. Juni 2011

Obwohl das Einspracheverfahren kostenlos ist und keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteienschädigungen zugesprochen werden, ist der Anspruch auf unentgeltliche Verbeiständung im Einspracheverfahren deswegen nicht ausgeschlossen. Voraussetzung dafür ist, dass der Gesuchsteller oder die Gesuchstellerin nicht über die erforderlichen Mittel verfügt, das Verfahrensziel nicht von vornherein aussichtslos erscheint und die Verbeiständung zur gehörigen Wahrnehmung der Parteiinteressen notwendig ist. Die Notwendigkeit einer anwaltlichen Verbeiständung besteht für das steuerrechtliche Einspracheverfahren allerdings nur in Ausnahmefällen, da es in der Regel auch von einem Laien selbständig bewältigt werden kann und die inhaltlichen Anforderungen an das Verfahren normalerweise ohne Bezug eines Rechtsvertreters erfüllt werden können.

Sachverhalt:

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt setzte mit Veranlagungsverfügung vom 23. Oktober 2008 G. R.s Steuerbeträge für die Steuerperiode 2007 auf CHF 14'721.40 für die kantonalen Steuern und auf CHF 1'187.30 für die direkten Bundessteuern fest. Mit Schreiben vom 19. Februar 2009 ersuchte G. R. um Erlass dieser Steuerforderungen. In teilweiser Gutheissung des Gesuchs erliess die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 17. März 2009 die Steuern im Umfang von CHF 11'000.–. Gegen diesen Entscheid erhob G. R. Einsprache, worin sie beantragte, ihr die gesamte Steuerschuld für das Jahr 2007 zu erlassen. Zugleich ersuchte sie um Bewilligung der unentgeltlichen Verbeiständung im Einspracheverfahren. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache, einschliesslich des Gesuchs um unentgeltliche Verbeiständung, mit Entscheid vom 15. Juni 2009 ab. Hierauf legte G. R. bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs und bezüglich der Bundessteuern Beschwerde an die Steuerrekurskommission ein. Darin beantragte sie neben dem Erlass der gesamten Steuerschuld pro 2007 die unentgeltliche Rechtspflege und Verbeiständung sowohl für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren als auch für das vorangegangene Einspracheverfahren. Mit Schreiben vom 4. November 2009 teilte die

Steuerverwaltung der Steuerrekurskommission mit, dass sie ihren Einspracheentscheid in Wiedererwägung ziehe, und beantragte die Abschreibung des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens. Die Steuerrekurskommission schrieb daraufhin mit Verfügung vom 5. November 2009 die genannten Verfahren als erledigt ab und erhob für diese keine Kosten. Da sich die Verfügung weder zur beantragten unentgeltlichen Verbeiständung noch zu einer allfälligen Parteientschädigung äusserte, ersuchte G. R. mit Eingabe vom 6. November 2009 um Erlass einer beschwerdefähigen Verfügung hierüber. Mit Entscheid vom 28. Juli 2010 sprach die Steuerrekurskommission G. R. für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung zu. Ausserdem bewilligte sie die unentgeltliche Verbeiständung im Einspracheverfahren und verpflichtete die Steuerverwaltung, G. R. die Kosten für die Vertretung im Einspracheverfahren in der Höhe von CHF 552.80 zu entrichten.

Gegen diesen Entscheid hat die Steuerverwaltung Rekurs ans Verwaltungsgericht erhoben. Sie beantragt, den angefochtenen Entscheid insoweit aufzuheben, als der Rekursgegnerin «eine Parteientschädigung für das Einspracheverfahren zugesprochen» werde. Mit Verfügung vom 7. Oktober 2010 hat die Referentin der Rekursgegnerin antragsgemäss die unentgeltliche Rechtspflege im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht bewilligt. Die Vorinstanz und die Rekursgegnerin beantragen mit Vernehmlassung vom 8. November 2010 bzw. mit Rekursantwort vom 8. November 2010 die Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hat am 3. Dezember 2010 repliziert, wobei sie an ihrem Antrag festgehalten und auf weitere Ausführungen verzichtet hat. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

1.1 Zur sachlichen und funktionellen Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist Folgendes auszuführen: Der Rekurs betrifft das Steuererlassverfahren sowohl hinsichtlich der kantonalen Steuern als auch der Bundessteuern. Gemäss baselstädtischem Steuergesetz (StG, SG 640.100) kann gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden; das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (§ 171 StG). Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkten Steuern (DBG, SR 642.11) kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheides (der Steuerrekurskommission) bezüglich der Bundessteuern an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen. Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die Bundessteuern gelten (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff.). Dementsprechend kann das Urteil der Steuerrekurskommission auch insoweit beim Verwaltungsgericht angefochten werden, als es sich auf die Bundessteuern bzw. das entsprechende Verfahren bezieht (VGE vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220 ff., 222, E. 1.2).

1.2 Nach § 171 Abs. 3 StG steht der Steuerverwaltung der Rekurs offen. Auf den frist- und formgerecht erhobenen Rekurs ist daher einzutreten. Da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. § 171 StG), richtet sich die Kognition des Verwaltungsgerichts nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege (VRPG, SG 270.100). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt, das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. Diese Kognition gilt auch, soweit das Verfahren die Bundessteuern betrifft (BGE 131 II 548 E. 2.1 S. 550).

2.1 Als formellen Mangel rügt die Rekurrentin, dass sie von der Steuerrekurskommission zur Frage der «Zusprechung einer Parteientschädigung» (gemeint ist wohl die Bewilligung der unentgeltlichen Verbeiständung, vgl. E. 3.3.3) nicht angehört worden sei. Als sie den Einspracheentscheid in Wiedererwägung gezogen habe, habe sie auch nicht damit rechnen können, dass die Vorinstanz «die jahrzehntelange und im Gesetz ausdrücklich verankerte Praxis zur Kostenlosigkeit des Einspracheverfahrens ausser Acht lassen werde.»

2.2 Die Rekurrentin kann sich als Behörde nicht auf den Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV, SR 101) bzw. § 12 lit. b der Kantonsverfassung (KV, SG 111.100) berufen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist ein Grundrecht, das grundsätzlich nur Privaten Schutz bietet. Das Gemeinwesen kann sich auf den Schutz der Grundrechte nur berufen, wenn es wie ein Privater auftritt. Dies trifft für die Steuerverwaltung im steuerrechtlichen Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren nicht zu. Zu prüfen ist einzig, ob gesetzliche Verfahrensbeteiligungsansprüche der Rekurrentin verletzt worden sind.

§ 166 Abs. 1 StG vermittelt der Steuerverwaltung das Recht, zu einem erhobenen Rekurs Stellung zu nehmen. Zu Recht verweist die Vorinstanz darauf, dass sie der Rekurrentin die Möglichkeit zur Stellungnahme auch bezüglich der Kostenfrage gewährt habe, indem sie die Rekurrentin mit Verfügung vom 21. August 2009 zur Vernehmlassung aufgefordert habe. Dabei wurde der Rekurrentin auch die Rekurschrift übermittelt, aus der hervorging, dass die Rekursgegnerin unter anderem die Ablehnung des Gesuchs um unentgeltliche Verbeiständung im Einspracheverfahren rügte. Die Rekurrentin hatte somit durchaus die Möglichkeit, zur Kostenfrage Stellung zu nehmen. Aus den subsidiär anwendbaren Bestimmungen des Organisationsgesetzes (OG, SG 153.100; vgl. § 165 StG) ergeben sich keine weitergehenden Verfahrensbeteiligungsansprüche der Vorinstanz (vgl. § 48 Abs. 2 OG). Das Recht zur Stellungnahme verschafft einer Behörde auch kein Recht, auf eine von einer übergeordneten Behörde beabsichtigte Praxisänderung vorgängig hingewiesen zu werden. Ein solches Recht könnte allenfalls aus dem Grundsatz des Handelns nach Treu und Glauben gemäss Art. 5 Abs. 3 BV resultieren. Dass sie in ihrem berechtigten Vertrauen verletzt worden ist, macht die Rekurrentin jedoch nicht substantiiert geltend. Ob die Vorinstanz bei ihrem Kostenentscheid von einer bestehenden Praxis abgewichen ist,

wie die Rekurrentin behauptet, kann deshalb dahingestellt bleiben. Der Einwand der Verletzung von Verfahrenseteiligungsrechten erweist sich als unbegründet.

3. In materieller Hinsicht ist die Frage zu beantworten, ob ein Einsprecher für das steuerrechtliche Einspracheverfahren überhaupt die unentgeltliche Verbeiständung zu Lasten der Steuerverwaltung beanspruchen kann.

3.1 Nach Ansicht der Rekurrentin sei «die Zusprechung einer Parteientschädigung» (gemeint ist wohl auch hier die Bewilligung der unentgeltlichen Verbeiständung, vgl. E. 3.3.3) für das Einspracheverfahren unzulässig, weil das Einspracheverfahren gemäss § 163 StG kostenfrei sei. Neben dem klaren Gesetzeswortlaut sprächen auch die Systematik des Steuergesetzes, dessen Materialien (Ratschlag zum StG) und der Zweck des Einspracheverfahrens gegen die «Zusprechung einer Parteientschädigung» für das Steuereinspracheverfahren. Grundsätzlich habe eine steuerpflichtige Person die Steuererklärung selber auszufüllen und die Steuerveranlagung auf ihre Richtigkeit und Übereinstimmung mit der Selbstdeklaration selber zu kontrollieren. Wer dazu nicht willens oder fähig sei, müsse sich auf eigene Kosten vertreten lassen. Dies müsse auch für das Einspracheverfahren gelten, das Teil des Steuerveranlagungs- und Steuererhebungsverfahrens sei. Die Kostenfreiheit des Einspracheverfahrens entspreche der langjährigen Praxis der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission. Die «Gutheissung einer Parteientschädigung» für das Einspracheverfahren sei ein Novum, das zur Befürchtung Anlass gebe, dass in Zukunft in zahlreichen Fällen «Anwälte und Steuerberater für ihre minderbemittelte Klientschaft unentgeltliche Verbeiständung bereits für das Steuerdeklarations- oder Steuereinspracheverfahren verlangen».

3.2 Die Vorinstanz stützte die Bewilligung der unentgeltlichen Verbeiständung direkt auf Art. 29 Abs. 3 BV. Diese Bestimmung lege garantierte Minimalansprüche der unentgeltlichen Rechtspflege fest, die für alle staatlichen Verfahren, einschliesslich des kantonalen Einspracheverfahrens bei der Steuerverwaltung, gälten. In der Vernehmlassung hebt die Vorinstanz hervor, dass sie, anders als die Rekurrentin anzunehmen scheine, im angefochtenen Entscheid für das Einspracheverfahren keine Parteientschädigung festgelegt habe. Sie habe vielmehr der Rechtsvertreterin der Rekursgegnerin die Kosten für die unentgeltliche Verbeiständung zugesprochen. Eine Parteientschädigung sei vom Kostenersatz für einen unentgeltlichen Rechtsbeistand zu unterscheiden. Gleicher Ansicht ist die Rekursgegnerin, die ausführt, dass die Frage der Gewährung eines unentgeltlichen Rechtsbeistandes unabhängig von der Frage der Kostenlosigkeit des Einspracheverfahrens beurteilt und hier bejaht werden müsse. Sie habe vorliegend die unentgeltliche Verbeiständung nicht für das Ausfüllen der Steuererklärung, sondern für das nachfolgende Einspracheverfahren beantragt, in dem sie sich gegen eine fehlerhafte Steuerveranlagung habe zur Wehr setzen müssen. Die Argumentation der Rekurrentin, dass das Einspracheverfahren Teil des Steuerdeklarations- und Steuererhebungsverfahrens sei, dürfe nicht dazu führen, dass «dem verfassungsrechtlichen Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege in pauschalisierender Weise der Boden entzogen wird».

3.3.1 Der Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege und Verbeiständung wird in erster Linie durch das kantonale Prozessrecht geregelt. Daneben besteht er auch unmittelbar aufgrund von Art. 29 Abs. 3 BV.

Das baselstädtische Verwaltungsrecht enthält in § 11 des Gesetzes über die Verwaltungsgebühren (VGG, SG 153.800) und §§ 15 ff. der Verordnung zum Gesetz über die Verwaltungsgebühren (VGV, SG 153.810) Bestimmungen zur unentgeltlichen Rechtspflege. Wie sich namentlich aus § 11 VGG und § 17 Abs. 2 VGV ergibt, gelten diese Vorschriften indessen lediglich für das Verwaltungsrekursverfahren. Der Anspruch auf unentgeltliche Verbeiständung besteht somit im – dem Verwaltungsrekursverfahren vorgelagerten – erstinstanzlichen kantonalen Verwaltungsverfahren nur, soweit er sich direkt auf Art. 29 Abs. 3 BV und die dazu ergangene Rechtsprechung des Bundesgerichts abstützen lässt (VGE 635/2003 vom 4. August 2003, in: BJM 2005, S. 100 ff., 103, E. 3b). Nach gefestigter Praxis des Bundesgerichts gilt dieser verfassungsrechtliche Anspruch unabhängig von der Rechtsnatur der Entscheidungsgrundlagen für jedes staatliche Verfahren, in das der Gesuchsteller einbezogen wird oder dessen er zur Wahrung seiner Rechte bedarf (BGE 132 I 201 E. 8.2 S. 214; 128 I 225 E. 2.3 S. 227; 119 Ia 264 E. 3a S. 265; 125 V 32 E. 4a S. 35, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch VGE 635/2003 vom 4. August 2003, E. 3a). Der Anspruch kommt demnach sowohl im streitigen als auch im nichtstreitigen Verwaltungsverfahren zum Tragen (Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 899). Der Anspruch auf unentgeltliche Verbeiständung greift somit gestützt auf Art. 29 Abs. 3 BV grundsätzlich auch im – dem Verwaltungsrekursverfahren vorgelagerten – erstinstanzlichen baselstädtischen Verwaltungsverfahren Platz (vgl. auch Schwank, Das verwaltungsinterne Rekursverfahren des Kantons Basel-Stadt, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 472).

3.3.2 In BGE 134 I 166 E. 2.2 S. 170 f. (betreffend das Einspracheverfahren vor der Pensionskasse Basel-Stadt) konkretisierte das Bundesgericht seine Rechtsprechung zu Art. 29 Abs. 3 BV dahingehend, dass der Anspruch auf unentgeltliche Verbeiständung in Verfahren gewährt wird, in denen hoheitliche, rechtsgestaltende Verwaltungsakte vorbereitet bzw. getroffen werden. Nicht zum Tragen kommt diese Praxis dagegen im Verfahren nach § 61 des inzwischen aufgehobenen baselstädtischen Pensionskassengesetzes vom 20. März 1980, das kein Einspracheverfahren im Rechtssinne ist und dessen Ergebnis allein die interne Willensbildung und -festlegung der Vorsorgeeinrichtung bestimmt. Da jenes Verfahren keine verbindliche Aussenwirkung zeitigt, wird es vom Geltungsbereich des Art. 29 Abs. 3 BV nicht erfasst. Demgegenüber legen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung auf verbindliche Weise die Steuerpflicht des Einsprechers fest und sind mithin hoheitliche, rechtsgestaltende Verwaltungsakte. Die Rechtsnatur des steuerrechtlichen Einspracheverfahrens steht der Gewährung der unentgeltlichen Verbeiständung somit nicht grundsätzlich entgegen.

3.3.3 Zu untersuchen bleibt, ob die unentgeltliche Verbeiständung auch in einem kostenlosen Verfahren angeordnet werden kann. Unstreitig ist, dass die Kostenlo-

sigkeit des steuerrechtlichen Einspracheverfahrens zur Folge hat, dass den Parteien unabhängig vom Verfahrensausgang weder Verfahrenskosten noch Parteientschädigungen auferlegt werden dürfen. Mangels Verfahrenskosten ist ein Kostenerlassgesuch somit hinsichtlich der unentgeltlichen Prozessführung ohne Bedeutung. Anderes gilt hingegen hinsichtlich der unentgeltlichen Verbeiständung. Denn wie die Vorinstanz und die Rekursgegnerin zu Recht vorbringen, ist der Kostenersatz für die unentgeltliche Vertretung von der Parteientschädigung zu unterscheiden. Letztere ersetzt die Anwaltskosten der ganz oder teilweise obsiegenden Partei und ist grundsätzlich von der unterliegenden Partei zu tragen. Demgegenüber besteht der Anspruch auf Kostenersatz gerade auch bei Unterliegen der mittellosen Partei und ist der Kostenersatz vom Staat zu leisten. Durch die Gewährung der unentgeltlichen Verbeiständung wird sichergestellt, dass es nicht nur den Wohlhabenden, sondern auch den Minderbemittelten möglich ist, durch eine rechtskundige Person vertreten zu werden und ihre Rechte wirksam zu wahren (vgl. BGE 131 I 350 E. 3.1 S. 355). Dies ist ein Ausfluss der Garantie fairer Verfahren, die unabhängig davon besteht, ob ein Verfahren kostenlos ist oder nicht. Die Kostenlosigkeit eines Verfahrens schliesst demnach den Anspruch auf unentgeltliche Verbeiständung nicht prinzipiell aus. Implizit äusserte sich auch das Bundesgericht in diesem Sinne, indem es in BGE 130 I 180 E. 2.2 S. 182 Folgendes erwog: «Angesichts der obergerichtlichen Feststellung, das Verfahren vor der Vormundschaftsbehörde sei kostenfrei, ist das hiefür gestellte Armenrechtsgesuch der Beschwerdeführerin ausschliesslich bezüglich der unentgeltlichen Rechtsverbeiständung von Bedeutung. Ob eine solche sachlich notwendig ist, beurteilt sich nach den konkreten Umständen des Einzelfalles. Die Rechtsnatur des Verfahrens ist ohne Belang.» Damit steht fest, dass die unentgeltliche Verbeiständung nach Art. 29 Abs. 3 BV auch in einem kostenfreien Verfahren bewilligt werden kann.

3.3.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Anspruch auf unentgeltliche Verbeiständung gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch im steuerrechtlichen Einspracheverfahren zum Tragen kommt. Ein Einsprecher hat unter den Voraussetzungen von Art. 29 Abs. 3 BV Anspruch auf Bestellung eines Armenanwalts.

4. Für die Bewilligung der unentgeltlichen Verbeiständung wird gemäss Art. 29 Abs. 3 BV vorausgesetzt, dass der Gesuchsteller nicht über die erforderlichen Mittel verfügt, dass das Verfahrensziel nicht von vornherein aussichtslos erscheint und dass die Verbeiständung zur gehörigen Wahrnehmung der Parteiinteressen notwendig ist (VGE 635/2003 vom 4. August 2003, in: BJM 2005, S. 100 ff., 102, E. 3a; BGE 128 I 225 E. 2.3. S. 227; 127 I 202 E. 3b S. 205; 125 V 32 E. 4b S. 35). Die Bedürftigkeit der Rekursgegnerin und die mangelnde Aussichtslosigkeit werden vorliegend von der Rekurrentin nicht bestritten und gelten deshalb als anerkannt (§ 18 VRPG). Entscheidend und zwischen den Parteien strittig ist dagegen, ob die Bestellung einer unentgeltlichen Rechtsvertreterin im Einspracheverfahren notwendig gewesen ist.

4.1 Die Vorinstanz erachtete den Beizug der Rechtsvertreterin als notwendig. Die Rekursgegnerin habe infolge ihres psychischen Gesundheitszustandes nur sehr eingeschränkt ihren administrativen Verpflichtungen nachkommen können. Die ärztli-

che Beurteilung habe in einem Bericht gegenüber der IV-Stelle Basel-Stadt zwar von der theoretischen Möglichkeit gesprochen, einer Arbeitstätigkeit nachzugehen. Ein praktischer Versuch habe aber in der letzten Zeit nicht stattgefunden. Zudem habe sich die Rekursgegnerin auch stationären Behandlungen unterziehen müssen. Vor diesem Hintergrund sei es angezeigt gewesen, dass die Rekursgegnerin für die Erledigung der steuerlichen Belange, insbesondere der damit verbundenen Rechtsmittelverfahren, auf externe fachkundige Hilfe angewiesen sei.

4.2 Die Rekurrentin wendet dagegen ein, dass im Einspracheverfahren keine Notwendigkeit für eine unentgeltliche Verbeiständung bestanden habe. Die Einsprache der Rekursgegnerin vom 16. April 2009 habe sich gegen die Erlassverfügung vom 17. März 2009 gerichtet. Im Erlassverfahren sei es nur darum gegangen, die Einkünfte und die Lebenskosten der Steuerpflichtigen offenzulegen, um ihre Zahlungsunfähigkeit bzw. Erlasswürdigkeit festzustellen. Dafür seien keine besonderen Rechtskenntnisse nötig gewesen, die den Beizug einer Advokatin gerechtfertigt hätten. Die Rekursgegnerin sei nicht derart psychisch beeinträchtigt gewesen, dass sie nicht in der Lage gewesen sei, mit ihrer Einsprache die für die Beurteilung der Erlassfrage massgeblichen Einkommensverhältnisse darzulegen. Wie die am 28. Dezember 2008 und am 29. März 2009 eingereichten Steuererklärungen zeigen würden, habe sie ihren administrativen Obliegenheiten durchaus nachkommen können. Das Ausfüllen einer Steuererklärung verlange nämlich nicht weniger Fertigkeiten als das Verfassen und Begründen einer Einsprache gegen einen Erlassentscheid, wo es nur darum gehe, die Einkünfte und die Lebenskosten aufzulisten.

4.3 Demgegenüber macht die Rekursgegnerin geltend, dass die ins Recht gelegten ärztlichen Atteste nachgewiesen hätten, dass sie aufgrund ihrer psychischen Gesundheitsbeeinträchtigung nicht in der Lage sei, ihre Interessen im behördlichen Verfahren selber zu wahren. Ihr Gesundheitszustand habe bereits mehrere stationäre Aufenthalte in der Klinik X. bedingt. Weitere Therapiephasen in der Klinik und eine intensive ambulante Therapie beim behandelnden Psychiater Dr. med. S. T. seien unerlässlich gewesen. Zudem sei es im Einspracheverfahren sehr wohl um die Beurteilung rechtlicher Fragen von einer gewissen Komplexität gegangen. So habe die Steuerverwaltung das Freizügigkeitsguthaben der Rekursgegnerin als Vermögen taxiert, aus dem die Steuerschuld beglichen werden könne, obwohl das Freizügigkeitsguthaben zum einen dem klaren Zweck der Altersvorsorge dienen solle und zum anderen einen unpfändbaren Vermögenswert nach Art. 92 SchKG darstelle. Der Beizug eines anwaltlichen Beistandes sei deshalb zur Wahrung ihrer Interessen sachlich geboten und notwendig gewesen.

4.4.1 Bei der Beurteilung, ob eine rechtliche Verbeiständung sachlich geboten erscheint, sind die konkreten Umstände des Einzelfalls und die Eigenheiten der anwendbaren Verfahrensvorschriften zu berücksichtigen. Die Notwendigkeit ist gegeben, wenn die Interessen der bedürftigen Partei in schwerwiegender Weise betroffen sind und der Fall in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht Schwierigkeiten bietet, die den Beizug eines Rechtsvertreters erforderlich machen (BGE 128 I 225 E. 2.5.2. S. 232, mit weiteren Verweisen). Droht das in Frage stehende Verfahren besonders

stark in die Rechtsposition der betroffenen Person einzugreifen, ist die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsvertreters grundsätzlich geboten, sonst nur dann, wenn zur relativen Schwere des Falles besondere tatsächliche oder rechtliche Schwierigkeiten hinzukommen, denen der Gesuchsteller auf sich alleine gestellt nicht gewachsen wäre (BGE 130 I 180 E. 2.2 S. 182, mit weiteren Verweisen). Die Tatsache, dass ein Verfahren von der Officialmaxime oder dem Untersuchungsgrundsatz beherrscht wird, schliesst die sachliche Notwendigkeit einer Verbeiständung nicht von vornherein aus. Es rechtfertigt sich jedoch in diesen Verfahren, an die Voraussetzungen für das Gebotensein einer Verbeiständung einen strengen Massstab anzulegen (BGE 125 V 32 E. 4b S. 36, mit weiteren Verweisen; zum ganzen Absatz VGE 642/2003 vom 4. August 2003, in: BJM 2005, S. 100 ff., 103 f., E. 4b).

4.4.2 Der Rekurrentin ist insoweit zuzustimmen, als jede steuerpflichtige Person grundsätzlich selber die Steuererklärung auszufüllen und die Steuerveranlagung auf ihre Richtigkeit und Übereinstimmung mit der Selbstdeklaration zu kontrollieren hat. Deshalb fehlt es im Steuerveranlagungsverfahren in der Regel an der Notwendigkeit einer Verbeiständung und kann die unentgeltliche Vertretung nur entsprechend restriktiv gewährt werden. In Betracht fällt eine solche dagegen namentlich im Beschwerde- bzw. Rekursverfahren vor den kantonalen Instanzen sowie vor dem Bundesgericht und ferner im Steuerstrafverfahren (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, S. 57, Rz. 21).

Das Steuerveranlagungsverfahren ist ein nichtstreitiges Verfahren, das von den Steuerbehörden bewusst möglichst einfach ausgestaltet wird. Demgegenüber handelt es sich beim steuerrechtlichen Einspracheverfahren um ein Streitiges Verwaltungsverfahren, das nach Erlass der erstinstanzlichen Verfügung auf Begehren des Steuerpflichtigen eingeleitet wird. Ein Einsprecher hat sich in der Einsprache mit der Veranlagungsverfügung auseinanderzusetzen und zu begründen, weshalb diese in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht fehlerhaft ist (vgl. § 160 Abs. 2 StG). Er kann sich mithin nicht wie im Veranlagungsverfahren darauf beschränken, ein vorgegebenes Formular auszufüllen. Daraus folgt, dass die Notwendigkeit einer anwaltlichen Verbeiständung im Einspracheverfahren eher gegeben sein kann als im Veranlagungsverfahren. Dennoch ist auch im steuerrechtlichen Einspracheverfahren eine Verbeiständung nur in Ausnahmefällen notwendig. Das Verfahren ist formal derart ausgestaltet, dass es in der Regel auch ein Laie selbstständig bewältigen kann. Auch inhaltlich stellt das steuerrechtliche Einspracheverfahren Anforderungen, die vom Einsprecher in der Regel ohne Beizug eines Rechtsvertreters erfüllt werden können. Dient doch das Einspracheverfahren insbesondere auch der Abklärung der tatsächlichen Verhältnisse. Diese kennt der Einsprecher selber am besten. Das Verfahren ermöglicht, dass mittels Einsprache offensichtliche Versehen korrigiert werden können, ohne dass hierzu das aufwändigere Beschwerde- bzw. Rekursverfahren eingeleitet werden muss. Dafür bedarf es im Normalfall keiner Verbeiständung.

4.4.3 Die Rekursgegnerin hielt sich von Mai bis Juli 2008 in der Tagesklinik der psychiatrischen Klinik X. auf. Sie litt gemäss Bericht des leitenden Klinikarztes vom 27. September 2008 an einer rezidivierenden depressiven Störung, an einer Persön-

lichkeitsstörung vom Borderline-Typ sowie an einer Aufmerksamkeitsdefizit-/Hyperaktivitätsstörung (ADHS). Diese psychischen Krankheiten äusserten sich gemäss Arztbericht von Dr. med. S. T. vom 18. März 2008 darin, dass eine angemessene Organisation der Haushaltsarbeit problematisch sei und zum Teil auch einfache Vorrichtungen über Wochen unerledigt blieben. Mit den Vorbringen der Rekursgegnerin, dass ihr Gesundheitszustand bereits mehrere stationäre Aufenthalte bedingt habe, dass weitere intensive Therapien unerlässlich seien und dass sie nicht in der Lage sei, ihre Interessen im behördlichen Verfahren selbst zu wahren, setzte sich die Rekurrentin in der Replik nicht mehr auseinander. Nach dem Ausgeführten ist festzuhalten, dass die Rekursgegnerin durch ihre psychischen Krankheiten bereits in der Vornahme von alltäglichen Handlungen eingeschränkt gewesen ist. Dass sie in der Lage war, die Steuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008 selbstständig auszufüllen, indiziert entgegen der Ansicht der Rekurrentin nicht die Fähigkeit, selber Einsprache gegen den Erlassentscheid zu erheben. Zwar geht aus dem Einspracheentscheid entgegen den Ausführungen der Rechtsvertreterin der Rekursgegnerin nicht hervor, dass in diesem Verfahrensstadium die Taxierung des Freizügigkeitsguthabens der Rekursgegnerin als Vermögen, aus dem die Steuerschuld beglichen werden könne, thematisiert worden ist. Allerdings kann auch der Ansicht der Rekurrentin nicht gefolgt werden, dass es in der Einsprache einzig darum gegangen sei, die Einkünfte und die Lebenskosten aufzulisten, ohne dass besondere Rechtskenntnisse nötig gewesen seien. Immerhin setzte die Thematik des Einspracheverfahrens insoweit gewisse Kenntnisse im Steuer- und Sozialversicherungsrecht voraus, als es die Frage zu beantworten galt, ob durch die Steuerpflicht in das Existenzminimum der Rekursgegnerin eingegriffen werden dürfe. Diese Kenntnisse bzw. deren Aneignung durften von der psychisch labilen Rekursgegnerin nicht erwartet werden. Auch der Umstand, dass es eines Rekurses und einer Beschwerde an die Steuerrekurskommission bedurft hat, damit die Rekurrentin ihren Einsprache- und damit auch ihren Erlassentscheid in Wiedererwägung gezogen hat, zeigt auf, dass es der psychisch kranken Rekursgegnerin nicht hat zugemutet werden können, ihre Interessen selber wahrzunehmen. Aufgrund der geschilderten tatsächlichen und rechtlichen Schwierigkeiten, denen die Rekursgegnerin auf sich alleine gestellt nicht gewachsen gewesen wäre, ist die Vorinstanz in Berücksichtigung der relativen Schwere des Falles zu Recht von der Notwendigkeit der Verbeiständung der Rekursgegnerin im Einspracheverfahren ausgegangen.

5. Aus den obigen Erwägungen folgt, dass die Vorinstanz weder den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt, das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt noch von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist daher abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Rekursverfahrens hat die Rekurrentin gemäss § 30 Abs. 1 VRPG grundsätzlich dessen Kosten zu tragen. Da es sich bei ihr jedoch um eine Verwaltungseinheit handelt, wird ihr praxisgemäss trotz Abweisung des Rekurses keine Verfahrensgebühr auferlegt (VGE 653/2000 vom 5. September/22. Oktober 2001, E. 9, mit weiteren Hinweisen). Hingegen hat sie der Rekursgegnerin eine Parteientschädigung zu entrichten. Die Rechtsvertreterin der Rekursgegnerin weist mit Honorarnote vom 8. November 2010 für das ver-

waltungsgerichtliche Verfahren einen Aufwand von fünf Stunden zu CHF 250.–, zuzüglich Auslagen von CHF 80.– und MwSt., aus. Sowohl der Zeitaufwand als auch der Stundenansatz erscheinen dem Verfahren und den ausgeführten Arbeiten angemessen. Die Parteientschädigung ist somit im geltend gemachten Umfang von der Rekurrentin zu tragen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.