



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Präsidentialentscheid vom 3. Oktober 2012

Mitwirkende

Dr. Markus W. Stadlin (Vizepräsident)
und MLaw Rebecca Niggli (Gerichtsschreiberin)

Parteien

X
[...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt,
Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Erlass der kantonalen Steuern pro 2010 und der direkten
Bundessteuer pro 2010

(Steuererlass, § 201 StG und Art. 167 DBG)

Sachverhalt

- A. Mit Schreiben vom 3. November 2010 stellte der Rekurrent und Beschwerdeführer, X, ein Gesuch um Erlass der kantonalen Steuern pro 2010 in Höhe von CHF 9'650.40 und der direkten Bundessteuer pro 2010 in Höhe von CHF 424.20.

Mit Erlassentscheid vom 23. November 2010 wies die Steuerverwaltung das Gesuch ab. Bei Steuerforderungen aufgrund eines Steuerhinterziehungsverfahrens mit Straffolge könne generell kein Steuererlass gewährt werden.

- B. Mit Schreiben vom 20. Dezember 2010 erhob der Rekurrent und Beschwerdeführer Einsprache gegen diesen Entscheid.

Mit Einspracheentscheid vom 4. Februar 2011 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung wurde wiederum angeführt, dass bei Nachsteuer- und Bussenforderungen auch bei Vorliegen einer finanziellen Notlage kein Steuererlass gewährt werden könne.

- C. Gegen diesen Entscheid erhob der Rekurrent und Beschwerdeführer mit Schreiben vom 2. März 2011 Rekurs bzw. Beschwerde. Er sei nicht in der Lage, die Steuerschuld in absehbarer Zeit vollumfänglich zu bezahlen. Mit Schreiben vom 4. April 2011 reichte der Rekurrent und Beschwerdeführer diverse Unterlagen zu seiner finanziellen Situation ein.

In ihrer Vernehmlassung vom 11. Mai 2011 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Der vorliegende Entscheid wurde als Präsidialentscheid gefällt.

Erwägungen

1.
 - a) Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses.
 - b) Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Steuerrekurskommission im Sinne des DBG ist nach § 3 der baselstädtischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 20. Dezember 1994 (DBStV) die Steuerrekurskommission Basel-Stadt gemäss § 136 StG. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde.
 - c) Der Rekurrent und Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. Februar 2011 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs bzw. zur Beschwerde legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs bzw. die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom 2. März 2011 (persönlich übergeben am 3. März 2011) ist somit einzutreten.
2.
 - a) Der Rekurrent und Beschwerdeführer beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. Februar 2011 betreffend Erlass der kantonalen Steuern pro 2010 und der direkten Bundessteuer pro 2010 aufzuheben und den Steuererlass zu gewähren.
 - b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung den Steuererlass zu Recht nicht gewährt hat.
3.
 - a) aa) Gemäss § 201 Abs. 1 StG i.V.m. § 146 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) können der steuerpflichtigen Person, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der kantonalen Steuern, der Zinsen, Verfahrenskosten oder Bussen eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Die zu erlassenden

Beträge müssen rechtskräftig festgesetzt und dürfen grundsätzlich noch nicht bezahlt sein.

bb) Gemäss Art. 167 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 7 der Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer vom 19. Dezember 1994 (Steuererlassverordnung) können der steuerpflichtigen Person unter den gleichen Voraussetzungen die direkte Bundessteuer, Zinsen oder Bussen wegen Verfahrensverletzungen oder Übertretung ganz oder teilweise erlassen werden.

b) Eine Notlage liegt 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. In jedem Fall liegt eine Notlage vor bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit oder wenn die öffentliche Hand zur Hauptsache für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie aufkommen muss (vgl. § 146 Abs. 2 StV bzw. Art. 9 Abs. 1 und 2 Steuererlassverordnung). Für die Frage, ob eine Notlage vorliegt, ist auf den Zeitpunkt des Entscheids abzustellen, wobei die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, und die Zukunftsaussichten zu berücksichtigen sind (vgl. zum Ganzen: Beusch in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 83-222, 2. Auflage, Zürich 2008, Art. 167 N 18 ff.). 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. Auflage, Zürich 2009, Art. 167 N 30). Es werden insbesondere die Umstände, die zu einer Notlage geführt haben, geprüft. Ein Selbstverschulden der gesuchstellenden Person an der Notlage schliesst einen Steuererlass nicht aus, wird aber bei der Entscheidung berücksichtigt. Hat sich die gesuchstellende Person freiwillig ihrer Einkommensquelle oder Vermögenswerte entäussert, 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).

c) § 146 Abs. 3 StV sieht für die kantonalen Steuern vor, dass von einem vollständigen oder teilweisen Erlass abgesehen werden kann, wenn die steuerpflichtige Person ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren ernstlich verletzt hat (lit. a), die steuerpflichtige Person die zur Beurteilung des Gesuchs einverlangten notwendi-

gen Belege und Unterlagen nicht einreicht (lit. b), die steuerpflichtige Person verschuldet ist und ein Erlass vorab ihren Gläubigern zugute kommen würde (lit. c) oder die steuerpflichtige Person sich absichtlich oder grobfahrlässig ausser Stande gesetzt hat, ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen (lit. d).

4. Der Rekurrent und Beschwerdeführer macht geltend, er könne die ausstehenden Steuerforderungen nicht begleichen. Die Steuerforderungen stehen in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit. Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, dass die finanziellen Möglichkeiten des Rekurrenten und Beschwerdeführers im vorliegenden Fall nicht von Belang sind, da die offenen Forderungen aus Nachsteuern und Bussen bestehen. Nach- und Strafsteuerforderungen könnten nur entstehen, wenn die steuerpflichtige Person ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren ernstlich verletzt hätte. Eine solche Verletzung der Verfahrenspflichten schliesse gemäss § 146 Abs. 3 lit. a StV einen Steuererlass aus.

5.
 - a) Gegenstand eines Erlassgesuches bezüglich der direkten Bundessteuer können gemäss Art. 167 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 lit. a-c Steuererlassverordnung Steuern inklusive Nachsteuern, Zinsen und Bussen wegen Verfahrenspflichtverletzungen oder Übertretungen sein. Aufgrund dieser Bestimmungen ergibt sich kein Ausschlussgrund für Nachsteuer- und Bussenforderungen. Weder in Art. 167 DBG noch in der Steuererlassverordnung ist eine entsprechende Regel kodifiziert.

 - b) Nachsteuerforderungen sind ordentlichen Steuerforderungen gleichzusetzen. Sie bezwecken einzig die Nacherhebung der zu tief veranlagten Steuer. Die steuerpflichtige Person wird bezüglich ihrer Pflichten gegenüber der Allgemeinheit wieder gleichgestellt, wie wenn die Steuern in den ordentlichen Steuerperioden entrichtet worden wären. Bei der Nachsteuer wird kein Verschulden der steuerpflichtigen Person vorausgesetzt und ihr haftet insbesondere auch keine pönale Komponente an. Vom Konzept her wird sie von der herrschenden Lehre als Revision zuungunsten der steuerpflichtigen Person aufgefasst (vgl. dazu Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009, publ. in StR9/2009, E. 3.1.2.3 mit weiteren Hinweisen). Demzufolge ist ein Erlass von Nachsteuerforderungen anhand der allgemeinen Regeln, wie sie für ordentliche Steuern gelten, zu beurteilen. Sind die Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt, besteht ein Rechtsanspruch auf Steuererlass. Die „kann“-Formulierung in Art. 167 Abs. 1 DBG soll dabei, entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung, lediglich darauf hinweisen, dass die Verwaltung bei der Beurteilung der Voraussetzungen ihr Ermessen auszuüben hat (vgl. Beusch a.a.O., Art. 167 DBG N 8; Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009, a.a.O. E. 2.2 und 2.4). Aus dem von der Steuerver-

waltung zitierten Entscheid des Bundesgerichts vom 21. Februar 2008 (BGer 2D_138/2007) lässt sich nichts ableiten, da das Bundesgericht zu dieser Frage nur im Rahmen einer Legitimationsprüfung zu einer subsidiären Verfassungsbeschwerde Stellung genommen hat. Aufgrund der beschränkten Kognition ist es insbesondere auch nicht auf Art. 2 Abs. 1 der Steuererlassverordnung eingegangen. In dieser Bestimmung wird, im Unterschied zur „kann-Formulierung“ von Art. 167 Abs. 1 DBG, eine weitergehende Formulierung gewählt, die einen Anspruch vorsieht. Das Bundesgericht hat im zitierten und in früheren Entscheiden (vgl. bspw. BGE 122 I 373 E. 1) das Vorhandensein eines Anspruchs explizit von einer solchen Formulierung abhängig gemacht.

c) Wie bereits aufgezeigt wurde, können Bussen wegen Verfahrenspflichtverletzungen oder Übertretungen ebenfalls Gegenstand eines Steuererlasses sein. Auch hier hat die Erlassbehörde die Voraussetzungen im Einzelfall zu prüfen. Allerdings ist es angezeigt, einen strengeren Massstab anzuwenden. Ein Erlass von Steuerbussen ist nur angezeigt, wenn die wirtschaftliche Existenz der steuerpflichtigen Person gefährdet erscheint und nicht nur eine „einfache“ Notlage im Sinne eines Missverhältnisses zur finanziellen Leistungsfähigkeit besteht (vgl. Beusch, a.a.O. Art. 167 DBG N 11). Der strengere Massstab beim Erlass von Steuerbussen rechtfertigt sich aufgrund der pönalen Komponente, welche eine Ahndung des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung bezweckt.

d) Bezüglich der zumutbaren Abzahlungsdauer sind Nachsteuern und Bussen daher unterschiedlich zu behandeln. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet es für die Abzahlung von Nachsteuerforderungen als zumutbar, wenn Gesuchsteller während eines Zeitraums von 24 bis 36 Monaten verpflichtet werden, einen allfälligen, mittels einer Existenzminimumberechnung ermittelten, Budgetüberschuss aufzuwenden. Bei einer Bussenforderung sei diese Zeit auf 48 bis 72 Monate anzuheben (vgl. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009, a.a.O. E. 4.2). Diese Vorgaben sind auch im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden. Die Steuerverwaltung hat somit bezüglich der Nachsteuern und Bussen zur direkten Bundessteuer die aktuelle finanzielle Situation des Rekurrenten und Beschwerdeführers neu zu erheben und ihr Ermessen bei der Beurteilung des Erlassgesuches pflichtgemäss auszuüben. Dabei hat sie zu beachten, dass Nachsteuern und Bussen grundsätzlich erlassfähig sind und unter den Voraussetzungen gem. Art. 167 Abs. 1 DBG i.V.m. der Steuererlassverordnung des Bundes wie ordentliche Steuern erlassen werden können.

6. a) Hinsichtlich des Erlasses der Nachsteuer- und Bussenforderung zu den kantonalen Steuern ist fraglich, ob sich aufgrund von § 146 Abs. 3 lit. a StV ein Ausschlussgrund ergibt. Dabei stellt sich insbesondere die Frage, ob die Verordnungsbestimmung gesetzeskonform ist. Gemäss § 201 StG sind Gegenstand eines Erlasses auch Nachsteuern und Bussen (zur Gleichbehandlung von Nachsteuern und ordentlichen Steuerforderungen s.o. Erwägung 5. b)). Damit hat der Gesetzgeber bewusst einen Erlass auch dieser Steuerforderungen vorgesehen, sofern die Voraussetzungen der besonderen Härte und der Bedürftigkeit erfüllt sind. Eine Delegation an den Verordnungsgeber, wonach dieser befugt sei, weitergehende Einschränkungen vorzunehmen, ist nicht vorhanden. Eine Verordnungsbestimmung darf somit keinen Inhalt aufweisen, der im Widerspruch zum Gesetz steht oder so ausgelegt werden, dass sie zu einer gesetzeswidrigen Anwendung führt. Vorliegend führt insbesondere die Auslegung von § 146 Abs. 3 lit. a StV durch die Steuerverwaltung zu einem solchen Widerspruch. Ob § 146 Abs. 3 lit. a StV gesetzeskonform ist, kann vorliegend offen bleiben. Es ist jedoch unzulässig, gestützt auf § 146 Abs. 3 lit. a StV bei Nachsteuern und Bussen ausnahmslos die Erlasswürdigkeit zu verneinen. Die erlassende Behörde hat vielmehr jeden Fall individuell konkret zu beurteilen und das ihr zustehende Ermessen auszuüben. Dies bedeutet, dass die Steuerverwaltung auch ein Erlassgesuch betreffend kantonale Nachsteuern und Bussen anhand der allgemeinen Regeln, wie sie bei ordentlichen Steuerforderungen gelten, zu prüfen hat.
- b) Die Steuerverwaltung hat somit im vorliegenden Fall die aktuelle finanzielle Situation des Rekurrenten und Beschwerdeführers neu zu erheben und anhand derer sowie der gesetzlichen Vorgaben den Erlass der Nachsteuern und Bussen zu beurteilen. Bezüglich der zumutbaren Zeitdauer, innert derer ein Rekurrent bzw. Beschwerdeführer auf das Existenzminimum gesetzt werden darf, um die Steuerforderungen abzuführen, kann auf die Überlegungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden (vgl. oben Erwägung 5. d)). Ein Zeitraum von 24 bis 36 Monaten ist dabei auch für Nachsteuerforderungen zu den kantonalen Steuern angemessen. Für Bussenforderungen zu den kantonalen Steuern rechtfertigt sich ebenfalls wie bei der direkten Bundessteuer eine längere Abzahlungsdauer von 48 bis 72 Monaten.
7. Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von 135 Abs. 1 StV in Verbindung mit Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber abgesehen.

Beschluss

- ://:
1. In Gutheissung des Rekurses bzw. der Beschwerde wird der Einspracheentscheid vom 4. Februar 2011 aufgehoben.
 2. Das Verfahren wird zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Hierbei ist die aktuelle finanzielle Situation des Rekurrenten und Beschwerdeführers zu erheben und zu berücksichtigen. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, im Rahmen der Beurteilung des Erlassgesuches auch beim Erlass von Nachsteuern und Bussen der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer ihr Ermessen pflichtgemäss auszuüben. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Nachsteuerforderungen wie ordentliche Steuerforderungen zu behandeln sind und dass auch Steuerbussen erlassfähig sind. Für den Erlass von Steuerbussen ist allerdings ein strengerer Massstab bezüglich der zumutbaren Abzahlungsdauer anzulegen.
 3. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.
 4. Der Entscheid wird dem Rekurrenten und Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Steuerverwaltung mitgeteilt.