

Steuererlass

Nachsteuern und Bussen

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-072 vom 21. Juni 2012

Steuererlass kann auch für Nachsteuern und Bussen wegen Steuerhinterziehung gewährt werden. Die Praxis der Steuerverwaltung, bei Steuerhinterziehungen grundsätzlich keinen Erlass zu gewähren, ist mit dem Gesetz nicht vereinbar. Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit eines Steuererlasses ausdrücklich auch für Nachsteuern und Bussen vorgesehen, sofern die allgemeinen Erlassvoraussetzungen der besonderen Härte und der Bedürftigkeit des Steuerpflichtigen erfüllt sind. Hingegen kann der Zeitraum, während dem die steuerpflichtige Person auf das Existenzminimum zu setzen und ihr die Abzahlung der Steuerschulden in Raten zuzumuten ist, bei Nachsteuern und Bussen für eine längere Dauer ausgedehnt werden.

Sachverhalt:

A. Der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer, A. X., stellte mit Schreiben vom 27. Mai 2009 ein Gesuch um Erlass der noch offenen kantonalen Steuern und direkten Bundessteuer der Jahre 2002 bis 2004. Es handelte sich dabei um die ordentlichen kantonalen Steuern der Jahre 2002 und 2003 sowie um die Nach- und Strafsteuer zu den kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer 2004 die Steuerperioden 1996 bis 2000 betreffend (Nachsteuer- und Bussenverfügung vom 22. November 2005). Die Steuerverwaltung wies das Gesuch am 24. August 2009 vollumfänglich ab.

B. Die dagegen erhobene Einsprache vom 25. September 2009 hiess die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 17. Mai 2010 teilweise gut und erliess dem Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer aufgrund seiner finanziellen Situation die kantonalen Steuern der Jahre 2002 und 2003. Der beantragte Erlass der kantonalen Nachsteuer und Busse in der Höhe von CHF 25'120.00 bzw. in der Höhe von CHF 9'878.00 sowie der Nachsteuer und Busse zur direkten Bundessteuer in der Höhe von CHF 2650.55 bzw. in der Höhe von CHF 974.70 (jeweils zuzüglich Zins) wies die Steuerverwaltung hingegen ab. Die Steuerverwaltung begründete ihre Abweisung im Wesentlichen damit, dass bei Nachsteuern und Bussen grundsätzlich kein Erlass gewährt werden könne. Zu einer Nachsteuer und Busse sei es gekommen, weil die steuerpflichtige Person ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren ernstlich verletzt habe. Aufgrund dieses Fehlverhaltens sei aus Sicht der Steuerverwaltung ein Erlass der Steuer ausgeschlossen.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs bzw. die vorliegende Beschwerde vom 17. Juni 2010. Der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer be-

antragt die Aufhebung des Einspracheentscheides und den Erlass der noch offenen Nachsteuern und Bussen zu den kantonalen Steuern und zur direkten Bundessteuer der Jahre 1996 bis 2000. Überdies sei dem Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer die unentgeltliche Prozessführung mit dem Vertreter zu bewilligen. Alles unter o/e Kostenfolge zu Lasten der Vorinstanz. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 6. Juli 2010 die Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde. In einem zweiten Schriftenwechsel halten die Parteien an ihren Anträgen fest. Die einzelnen Standpunkte ergeben sich, soweit erforderlich, aus den nachstehenden Erwägungen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

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 des Entscheides 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 bzw. der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 17. Mai 2010 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs bzw. zur Beschwerde legitimiert. Der Vertreter ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs bzw. die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom 17. Juni 2010 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2.a) Der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides und den Erlass der noch offenen Nachsteuern und Bussen zu den kantonalen Steuern und zur direkten Bundessteuer der Jahre 1996 bis 2000. Überdies sei ihm die unentgeltliche Prozessführung mit dem Vertreter zu bewilligen. Alles unter o/e Kostenfolge zu Lasten der Vorinstanz.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht mehr Gegenstand des Verfahrens ist der Erlass der kantonalen Steuern der Jahre 2002 und 2003. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung den Erlass der Nachsteuern und Bussen zu den

kantonalen Steuern und zur direkten Bundessteuer der Jahre 1996 bis 2000 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 notwendigen 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.a) Die Steuerverwaltung nimmt gestützt auf § 146 Abs. 3 lit. a StV beim Erlass von Nach- und Strafsteuern (Bussen) regelmässig bzw. faktisch immer einen Ausschlussgrund an. Auf die beschriebenen Voraussetzungen zum Steuererlass, die bestehende Notlage und die grosse Härte, geht sie dabei gar nicht ein. Als Begründung führt die Steuerverwaltung an, dass von einem Erlass abgesehen werden könne, wenn die steuerpflichtige Person ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren ernstlich verletzt habe. Von einer solchen Verletzung sei auszugehen, wenn es zu einer fahrlässigen oder vorsätzlichen Steuerhinterziehung gekommen sei. Wer nachweislich Steuern hinterzogen und dafür eine Nachsteuer und Busse zu bezahlen habe, könne nicht erwarten, dass das Gemeinwesen im Nachhinein auf die ihm zustehenden Forderungen verzichte. Dies würde völlig falsche Signale aussenden und jeder ehrliche Steuerzahler komme sich dabei düpiert vor. Die Steuerverwaltung wendet diese auf § 146 Abs. 3 lit. a StV gestützte Regelung auch auf das Erlassverfahren zur direkten Bundessteuer an.

b) Der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer führt an, dass die Praxis der Steuerverwaltung, welche bei Nach- und Strafsteuern generell keinen Erlass gewähre, nicht haltbar sei. Der angeführte § 146 Abs. 3 lit. a StV spreche davon, dass bei ernstlichen Pflichtverletzungen des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren von einem Erlass abgesehen werden könne. Damit werde der zuständigen Behörde ein Ermessenspielraum eingeräumt. Wenn die Verwaltung hingegen bei Nach- und Strafsteuern praxisgemäss eine ernstliche Verletzung der Verfahrenspflicht annehme, welche den Erlass von vornherein ausschliessen würde, dann übe sie das vorgeschriebene Ermessen nicht korrekt aus. Es liege eine Ermessensunterschreitung vor, wenn die fragliche Bestimmung die Ausübung von Ermessen vorschreibe, die zuständige Behörde jedoch keine sachliche Unterscheidung im Einzelfall vornehme und generell einen Ausschlussgrund für einen Erlass annehme. Diese Vorgehensweise der Verwaltung verstosse zudem auch gegen § 201 StG und Art. 167 DBG. Dort werde ausdrücklich die Möglichkeit eingeräumt, dass Bussen erlassen werden könnten. Die praxisgemässe Annahme eines Ausschlussgrundes durch die Steuerverwaltung stelle einen klaren Widerspruch zu den beiden Gesetzesbestimmungen dar. Für den Erlass der direkten Bundessteuer komme ohnehin nur Art. 167 DBG, die Steuererlassverordnung sowie die dazu ergangene Praxis zur Anwendung. Es könne demnach bei der direkten Bundessteuer nicht auf die kantonalen Bestimmungen abgestellt werden, wie dies die Steuerverwaltung mache.

5.a) Gegenstand eines Erlassgesuches bezüglich der direkten Bundessteuer können gem. Art. 167 Abs. 1 DBG i.V.m. Art 7 Abs. 1 Bst. 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 vom 11. Juni 2009, A-3663/2007 publ. in StR9/2009, Erw. 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 in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 167 DBG N 8; sowie vgl. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. Juni 2009, A-3663/2007, a.a.O. Erw. 2.2 und 2.4). Aus dem von der Steuerverwaltung zitierten Entscheid des Bundesgerichts vom 21. Februar 2008 (BGE 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 Erw. 1) das Vorhandensein eines solchen 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 vom 11. Juni 2009, A-3663/2007, a.a.O. Erw. 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 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 Nachsteuern- 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. Erw. 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 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 abzuzahlen, kann auf die Überlegungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden (vgl. o. Erw. 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.a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt 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.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird dem Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von CHF 2'000.00 zugesprochen.

c) Aufgrund der Umstände ist dem Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer die unentgeltliche Prozessführung zu bewilligen. Infolge des Verfahrensausgangs wohnt diesem Entscheid jedoch keine praktische Bedeutung inne.

Demgemäss wird erkannt:

1. In Gutheissung des Antrages des Rekurrenten bzw. Beschwerdeführers auf Aufhebung wird der Einspracheentscheid vom 17. Mai 2010 aufgehoben.
2. Das Verfahren wird zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Hierbei ist die aktuelle finanzielle Situation des Rekurrenten bzw. 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.