

Steuererlass

Materielle Beurteilung trotz fehlender Mitwirkung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 21. März 2025

Bei einem Steuererlass wird in der Regel nicht auf das Gesuch eingetreten, wenn die gesuchstellende Partei am Verfahren nicht mitwirkt, d. h. die erforderlichen Unterlagen nicht einreicht. Im darauffolgenden Rechtsmittelverfahren kann dieser Mangel im Sinne einer Ausnahme noch geheilt werden, wenn ein Erlassgrund offensichtlich gegeben ist.

Erwägungen:

- dass die Pflichtige mit Gesuch vom 30. Juli 2020 um Erlass der offenen Steuern 2017 und 2018 ersuchte,
- dass das Verfahren aufgrund eines hängigen IV-Verfahrens zwischenzeitlich sistiert war,
- dass die Steuerverwaltung (Erlasswesen) mit Schreiben vom 2. September 2024 um Einreichung von zusätzlichen Unterlagen bis zum 30. September 2024 ersuchte,
- dass die Pflichtige die geforderten Unterlagen nicht einreichte und die Frist zur Einreichung von zusätzlichen Angaben mit Schreiben der Steuerverwaltung (Erlasswesen) vom 24. Oktober 2024 letztmals bis zum 7. November 2024 verlängert wurde,
- dass die Frist aufgrund einer telefonischen Anfrage ausnahmsweise bis zum 30. November 2024 verlängert wurde,
- dass die Taxations- und Erlasskommission mit Entscheid vom 10. Dezember 2024 nicht auf das Erlassgesuch eintrat, da die geforderten Unterlagen resp. Angaben nicht vorgelegt worden seien und die Pflichtige dadurch ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei,
- dass sich die Pflichtige mit Eingabe vom 12. Dezember 2024 an die Steuerverwaltung (Erlasswesen) gewandt hat; sie zahlreiche Beilagen eingereicht und sich entschuldigt hat, dass sie die Frist nicht habe einhalten können; diese Eingabe zuständigkeitshalber zur Behandlung als Rekurs an das Steuergericht weitergeleitet worden ist,
- dass die Taxations- und Erlasskommission mit Vernehmlassung vom 6. Februar 2025 die Gutheissung des Rekurses beantragt und insbesondere ausführt, dass sofern die gesuchstellende Person trotz Aufforderung und Mahnung die notwendige und zumutbare Mitwirkung verweigere, die Erlassbehörde gestützt auf Art. 167d Abs. 2 DBG beschliessen könne, nicht auf das Gesuch einzutreten; daher die Vorinstanz auf das Erlassgesuch nicht eingetreten sei; in der Lehre jedoch als nicht richtig kritisiert werde, dass eine verweigerte Mitwirkung als Rechtsfolge nach sich ziehen könne, dass auf ein Gesuch nicht eingetreten werde; im kantonalen Gesetz keine derartige Bestimmung zu finden sei; vorliegend die Frage gestellt werden könne, ob es sich tatsächlich um eine «Verweigerung» der Mitwirkung gemäss der erwähnten bundesrechtlichen Gesetzesbestimmung im DBG gehandelt habe oder ob nicht die Rekurrentin davon ausgegangen sei, dass es allgemein bekannt bzw. verwaltungsnotorisch gewesen sei, dass sie seit Mitte des Jahres 2019 von der Sozialhilfebehörde der Gemeinde G. unterstützt werde; der Nichteintretensentscheid rein formell betrachtet – zumindest explizit betreffend die direkte Bundessteuer – zwar folgerichtig sei; er materiell hingegen im Ergebnis wohl nicht der gesetzlichen Intention für einen Steuererlass entspreche; sich der zu erlassende Gesamtbetrag auf CHF 1'088.– belaufe und auch vor diesem Hintergrund materiell ein Steuererlass durchaus gewährt werden könne,

- dass das Steuergericht gemäss § 139b Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) sowie § 11 Abs. 2 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 über die direkte Bundessteuer (Vollzugsverordnung; SGS 336.21) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig ist; im Übrigen die Bestimmungen gemäss §§ 124-132 StG gelten; nach § 129 Abs. 1 StG Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 3'000.– nicht übersteigt, von der präsidierenden Person des Steuergerichts beurteilt werden; die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, weshalb ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten ist,
- dass gemäss Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie § 139b Abs. 1 StG steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage unter anderem die Bezahlung der Steuer eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden können; gemäss § 139b Abs. 2 StG über ein entsprechendes Gesuch die Taxations- und Erlasskommission nach Anhörung des zuständigen Gemeinderates zu entscheiden hat; ein Erlass oder ein Teilerlass der Staatssteuer auch die entsprechende Herabsetzung der Gemeindesteuer zur Folge hat (§ 139b Abs. 3 StG); mangels konkretisierender Bestimmungen im kantonalen Recht und im Lichte der vertikalen Steuerharmonisierung Praxis und Ausführungen zu Art. 167 ff. DBG sowie zur Steuererlassverordnung für den Erlass der Staats- und Gemeindesteuer analog anwendbar sind,
- dass der Steuererlass seinem Wesen nach den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch bedeutet und ein solcher letztlich grundsätzlich mit Rücksicht auf die «Person» der Steuerschuldnerin oder des Steuerschuldners erfolgt, welche nicht in ihrer bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden soll (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich 2023, S. 468); indessen der Steuererlass die seltene Ausnahme zu bleiben hat; eine grosszügige Erlasspraxis nämlich diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen würde, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen (vgl. BEUSCH/RAAS, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, Vor Art. 167-167g DBG N 8, m. w. H.),
- dass materielle Voraussetzungen des Steuererlasses in objektiver Hinsicht eine abgeschlossene Steuerveranlagung und eine rechtskräftig veranlagte Steuer sind (Art. 7 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer [Steuererlassverordnung; SR 642.121]); zudem die Steuer noch nicht oder nur unter Vorbehalt bezahlt worden sein darf, da die vorbehaltlose Bezahlung der Steuerforderung deren Untergang bewirkt und ein Erlass diesfalls naturgemäss nicht mehr möglich ist (Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 23. Juni 2017, 510 17 2, E. 3a),
- dass in subjektiver Hinsicht die Gewährung des Steuererlasses vom Vorliegen einer Notlage bzw. einer grossen Härte für die gesuchstellende Person abhängig gemacht wird (Art. 167 Abs. 1 DBG und § 139b Abs. 1 StG); eine Notlage im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG für das Recht der direkten Steuern dann vorliegt, wenn die finanziellen Mittel der Person zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen oder der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen, natürlichen Person steht (Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung); ein solches Missverhältnis insbesondere dann gegeben ist, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkungen der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Art. 2 Abs. 2 und 3 Steuererlassverordnung), wobei ein Zeitraum von zwei bis drei Jahren als absehbar zu betrachten ist (zum Zeitraum mit weiteren Hinweisen vgl. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts [BVGE] vom 11. Juni 2009, Abteilung I, A-3663/2007, E. 4.2); für den Entscheid grundsätzlich unerheblich ist, aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in eine solche Notlage geraten ist; indessen eine selbstverschuldete Notlage nicht zu berücksichtigen ist, wie dies etwa bei einer freiwilligen Entäusserung von Einkommensquellen oder Vermögenswerten der Fall ist (Art. 167a DBG); eine anerkannte Ursache für eine Notlage demnach vorwiegend bei ausserordentlichen Umständen wie einer aussergewöhnlichen Belastung durch den Unterhalt der Familie, andauernder Arbeitslosigkeit sowie Krankheit und Unglücksfällen etc. vorliegt (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. a und b Steuererlassverordnung),

- dass für den Erlass der Staats- und Gemeindesteuer nach § 139b Abs. 1 StG nichts anderes gelten kann, wobei insbesondere nach langjähriger Praxis hinsichtlich § 139b Abs. 1 StG eine Notlage vorliegt, wenn die steuerpflichtige Person nicht in der Lage ist, mit dem zur Verfügung stehenden Einkommen den Lebensunterhalt zu bestreiten; eine unbillige Härte sodann zu bejahen ist, wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrags für den Schuldner ein Opfer bedeutet, das in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit steht und ihm nicht zugemutet werden kann (vgl. zum Ganzen: StGE vom 23. Juni 2017, 510 17 2, E. 3b, m. w. H.),
- dass die Erlassbehörde beschliessen kann, auf ein Erlassgesuch nicht einzutreten, sofern die gesuchstellende Person trotz Aufforderung und Mahnung die notwendige und zumutbare Mitwirkung verweigert (Art. 167d Abs. 2 DBG); das Nichteintreten als Folge in der Lehre kritisiert und dargelegt wird, dass ein Sachentscheid sachgemässer wäre (vgl. BEUSCH/RAAS, a. a. O., Art. 167d DBG N 4); im kantonalen Steuergesetz keine vergleichbare Regelung zu finden ist,
- dass die Rekurrentin im vorinstanzlichen Verfahren dem Ersuchen um Einreichung von zusätzlichen Unterlagen nicht nachgekommen ist; daher der Nicht-Eintretensentscheid – zumindest in Bezug auf die direkte Bundessteuer – im Grundsatz nicht zu beanstanden ist,
- dass das Steuergericht bei einem angefochtenen Nicht-Eintretensentscheid grundsätzlich lediglich prüft, ob die Vorinstanz zu Recht einen Nicht-Eintretensentscheid gefällt hat (HUNZIKER/BIGLER, a. a. O., Art. 140 DBG N 6); es sich im vorliegenden Fall ausnahmsweise aus verfahrensökonomischen Gründen rechtfertigt, den Fall auch in materieller Hinsicht zu beurteilen, zumal die Taxations- und Erlasskommission in ihrer Vernehmlassung ausführt, dass ein Steuererlass materiell durchaus gewährt werden könne,
- dass sich das Steuergericht dieser Auffassung anschliessen kann; die objektiven Erlassvoraussetzungen erfüllt sind, da die Staatssteuern 2017 und 2018 sowie die direkten Bundessteuern 2017 rechtskräftig veranlagt und nicht bezahlt wurden; die Rekurrentin seit dem 1. Juni 2019 von der Sozialhilfe unterstützt wird; diese Situation u. a. auf den Verlust der Arbeitsstelle und ein damit zusammenhängendes Gerichtsverfahren zurückzuführen ist; des Weiteren ein IV-Verfahren hängig ist; daher eine Notlage sowie eine grosse Härte i. S. v. § 139b Abs. 1 StG resp. Art. 167 Abs. 1 DBG zu bejahen sind,
- dass für das Steuergericht keine Ablehnungsgründe ersichtlich sind,
- dass es sich aufgrund dessen unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Einzelfalls rechtfertigt, den beantragten Steuererlass zu gewähren,
- dass sich der Rekurs im Ergebnis als begründet erweist und die Staatssteuern 2017 und 2018 sowie die direkten Bundessteuern 2017 zu erlassen sind,
- dass die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt werden (§ 130 StG i. V. m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]); nach dem Verursacherprinzip jedoch jene Partei die Kosten zu tragen hat, welche das Verfahren verursacht hat,
- dass es sich im vorliegenden Fall aufgrund der besonderen Sachlage ausnahmsweise rechtfertigt, auf die Erhebung von Verfahrenskosten zu verzichten (§ 130 StG i. V. m. § 20 Abs. 5 VPO),

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und die Staatssteuern 2017 und 2018 sowie die direkten Bundessteuern 2017 werden der Rekurrentin erlassen.
2. ...
3. ...