

3. Kammer

# URTEIL

vom 29. August 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Steuererlass

1. Mit Steuerlassgesuch vom 14.02.2005 beantragte der diplomierte Steuer- und Wirtschaftsberater ... (...) namens und im Auftrag der getrennt lebenden Eheleute ... und ... bei der kantonalen Steuerverwaltung Graubünden den Verzicht auf die Restbeträge betreffend Liquidationsgewinnsteuer Kanton 1999/2000 (Fr. 31'965.80) und Bund 1999/2000 (Fr. 41'266.80), Kantonssteuern 2001/02 (Fr. 12'971.-- + Fr. 5'766.--) und Bundessteuern 2001/02 (Fr. 10'448.-- + Fr. 3'461.50), total Fr. 105'879.10, infolge akuter Geldnot bzw. anhaltender Illiquidität der beiden Gesuchsteller.
2. Mit Entscheid vom 29.04.2005 teilte das zuständige Finanz- und Militärdepartement (FMD) den Antragsstellern mit, dass das Gesuch um Erlass der Bundessteuern 2001/02 und Liquidationsgewinnsteuer Bund 1999/2000 im Gesamtbetrag von Fr. 55'176.30 an die dafür allein zuständige Eidgenössische Erlasskommission (EEK), Bern, zur Entscheidfällung weitergeleitet werde (Ziff. 1). Betreffend Kantonssteuern 2001/02 und Liquidationsgewinnsteuer Kanton 1999/2000 in der Höhe von Fr. 50'702.80 werde das Erlassgesuch im Umfang von 25% (Fr. 12'675.70) gutgeheissen (Ziff. 2). Nach Vereinbarung seien termingerechte Ratenzahlungen ohne Verzugszins möglich und zulässig (Ziff. 3). Eine hiergegen erhobene Beschwerde wies die Bündner Regierung mit Entscheid vom 16., mitgeteilt am 22.05.2006, vollständig ab, soweit darauf eingetreten wurde. Die Verfahrenskosten von Fr. 977.-- wurden den Beschwerdeführern auferlegt.

3. Dagegen liessen die beiden Beschwerdeführer durch ihren Steuerberater am 12.06.2006 frist- und formgerecht Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben, mit dem Begehren, es sei ihnen die gesamte ausstehende Kantonssteuer von Fr. 50'702.80 (100%) samt aufgelaufener Verfahrenskosten von Fr. 977.-- zu erlassen; überdies sei ihnen noch die unentgeltliche Rechtspflege (Anwalt auf Kosten des Staates) zu gewähren. Zur Begründung wurde hauptsächlich vorgebracht, dass die Vorinstanz bei beiden Gesuchstellern von zu hohen Einkommen ausgegangen sei. Gemäss Jahresabschluss 2005 für die selbständige Tätigkeit als Naturheilpraktiker habe das Jahreseinkommen bei ihm nur Fr. 84'115.15 bzw. Fr. 7'009.60 im Monat und nicht etwa Fr. 9'000.-- bis Fr. 10'000.-- pro Mt. betragen; bei der nur teilzeitlich angestellten Ehefrau – die sich fürsorglich um ihre fünf Kinder kümmere, wovon drei noch unmündig seien – betrage der Monatsverdienst höchstens Fr. 850.-- und nicht Fr. 1'000.- - oder mehr; ferner verfügten die Gesuchsteller unbestritten über kein Vermögen. Korrekterweise hätte auf das betreibungsrechtliche und nicht das prozessrechtliche Existenzminimum abgestellt werden müssen, woraus letztlich kein monatlicher Überschuss von Fr. 2'030.--, sondern zusammen ein Verlust von Fr. 1'807.-- resultiert hätte. Alle geschäftsnotwendigen Berufsauslagen samt Abgaben und Gebühren seien ausserdem korrekt deklariert worden; der Privatanteil am Geschäftsbetrieb des Gatten sei mit Fr. 13'100.-- ebenfalls einwandfrei verbucht worden. Hinzu käme, dass die gesamte Steuerschuld nicht „nur“ Fr. 95'500.--, sondern Fr. 149'624.60 (exkl. Zinsen, allfälliger Bussen; inkl. Gemeindesteuer) betragen würde; die Rückzahlung einer Steuerschuld in dieser Grössenordnung sei ihnen – selbst bei Gewährung von Ratenzahlungen und einem Teilerlass von 25% – aber mit Sicherheit nicht mehr möglich oder zumutbar. Für einen kompletten Steuererlass und der damit vernünftigerweise erhaltenen Chance eines wirtschaftlichen Neustarts spreche im Besonderen auch, dass alle Privat- und Geschäftsgläubiger bereits ganz oder zumindest erheblich auf ihre Restguthaben verzichtet hätten, weshalb die „Opfersymmetrie“ dasselbe vom Fiskus verlange. Das Armenrechtsgesuch sowie die Übernahme der Verfahrenskosten von Fr. 977.-- wurden gleichermassen mit der finanziellen Bedürftigkeit bzw. persönlichen Notlage der Gesuchsteller sowie der Komplexität der Materie begründet. Bloss ein Steuererlass von 100% würde

bewirken, dass sie sich in absehbarer Zeit wieder wirtschaftlich erholen könnten.

4. In ihrer Vernehmlassung liess die Vorinstanz – unter Hinweis auf die ausführliche Begründung im angefochtenen Entscheid – die Abweisung des Rekurses samt Kostenfolge beantragen, soweit darauf infolge Zuständigkeit (nur EEK für Erlass Bundessteuern zuständig) überhaupt eingetreten werden könne.

### **Das Gericht zieht in Erwägung:**

1. Formell gilt es zunächst klar festzuhalten, dass die zwei von einander getrennt lebenden Gesuchsteller von Anfang an durch einen ausgewiesenen Steuerexperten (Dipl. Steuer-/Wirtschaftsberater) betreut sowie vertreten wurden, womit sich ihr Antrag auf Bestellung eines Anwalts auf Kosten des Staates gestützt auf Art. 25 Abs. 4 Verwaltungsgerichtsgesetz (VGG, BR 370.100) zum vornherein als unbegründet und haltlos erweist.
2. a) Nach Art. 156 des kantonalen Steuergesetzes (StG; BR 720.000) können Steuern, Kosten oder Bussen ganz oder teilweise erlassen werden, wenn der Steuerpflichtige in Not geraten ist oder wenn aus anderen Gründen die Bezahlung des geschuldeten Betrages für ihn eine grosse Härte bedeuten würde (Abs. 1). Über Erlassgesuche, die über den Betrag von Fr. 5'000.-- hinausgehen, entscheidet das Finanzdepartement (Abs. 3 lit. b). Eine Notlage liegt bei Einkommens-/Vermögenslosigkeit und bei Deckung der Lebenshaltungskosten durch die öffentliche Hand vor (vgl. zum betriebsrechtliches Existenzminimum: AJP 6/2002, S. 645). Die grosse Härte wird bejaht, wenn der geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen steht und ihm die Bezahlung vernünftigerweise nicht zugemutet werden kann. Den Behörden steht dabei grundsätzlich ein weites Ermessen zu, wobei sie indes stets die Grundsätze der Rechtsgleichheit und Steuergerechtigkeit zu beachten haben. Sinn und Zweck von Steuererlassen sind die langfristige und dauerhafte

Sanierung der wirtschaftlichen Lage des Gesuchstellers sicherzustellen. Der Erlass muss diesem dabei selbst und nicht seinen Gläubigern zugute kommen. Massgebend für die Entscheidungsfindung ist daher die gesamte wirtschaftliche Situation des Gesuchstellers zum Zeitpunkt der Gesuchsbehandlung, wobei der zukünftigen Entwicklung des wirtschaftlichen Fortkommens angemessene Rechnung zu tragen ist. Entsprechend ist im Einzelfall abzuklären, ob wirklich triftige Erlassgründe vorliegen. Falls solche Gründe gegeben sind, muss weiter noch geprüft werden, ob konkret ein Gesamterlass oder bloss ein Teilerlass mit Zahlungserleichterungen (via Abzahlungsraten über einige Jahre verteilt) gerechtfertigt und vertretbar erscheint (vgl. ZGRG 4/1998 S. 170). Strittig ist hier einzig geblieben, ob der gewährte Teilerlass im Umfang von 25% (Fr. 12'675.70) aufgrund der bekannten Begleitumstände korrekt und verhältnismässig war, womit auf Kantonebene noch eine Restschuld von Fr. 38'027.10 zu bezahlen wäre, wobei der Fiskus dafür realistischerweise immerhin eine Zahlungsfrist von drei Jahren für die Begleichung jener Restanz (mittels Ratenzahlungen) einräumte. Nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind indes die noch ausstehenden Bundessteuern (für deren Erlass nur die EKK zuständig ist) oder allfällig noch offene Gemeindesteuern (PVG 1998 Nr. 42).

- b) Wie die Vorinstanz bereits in ihrer ausführlichen und einleuchtenden Begründung zum angefochtenen Teilerlassentscheid vom Mai 2006 festhielt, haben die von den Gesuchstellern im Detail vorgetragene Argumente – trotz ihrer Ehetrennung und jeweils separater Wohnsitznahme – bei Würdigung und Abwägung aller ins Gewicht fallenden Umstände hier mit plausiblen Gründen keinen Gesamtsteuererlass (100%; Fr. 50'702.80) der noch unbezahlten Kantonssteuern für die strittigen Einkommens- und Geschäftsperioden 1999/00-2001/02 zugelassen. Ausgehend vom schlüssigen Urteil des Kantonsgerichtsausschusses vom 03.10.2005 ist hinreichend erstellt, dass der Gesuchsteller in der fraglichen Zeitspanne über einen Monatsverdienst von Fr. 9'000.-- bis Fr. 10'000.-- bzw. die Gesuchstellerin über ein solches von Fr. 850.-- bis Fr. 1'000.-- verfügte, woraus ein Überschuss (abzgl. Existenzminimum von Fr. 11'670.80) in der Grössenordnung von Fr. 1'500.-- bis Fr. 2'000.-- pro Monat resultierte.

Umgerechnet auf ein Jahr wäre damit für die Bezahlung der Steuern tatsächlich ein Betrag von bis zu Fr. 24'000.-- denkbar und möglich gewesen. Von einer echten Notlage oder einem Härtefall im Sinne von Art. 156 Abs. 1 StG kann angesichts jener Einkommensverhältnisse aber zum vornherein keine Rede sein, kann es doch zweifelsfrei nicht dem Fiskus angelastet werden, wenn erwerbstätige Steuerpflichtige nicht rechtzeitig und ausreichend entsprechende Rückstellungen für die periodisch absehbar anfallenden Steuern getätigt haben. Soweit der Gesuchsteller zu seinen Gunsten von einem bedeutend tieferen Einkommen (Fr. 7'000.--) ausgehen möchte, ist er jeden Beweis für die Zuverlässigkeit und Aussagekraft jener ungeprüften Selbstdeklaration laut Jahresabschluss 2005 schuldig geblieben. Dem ist hier umso mehr zuzustimmen, als die Gesuchsteller heute erst 44- und 47-jährig sind und deshalb in etwa noch über eine berufliche Aktivitätszeit von mindestens 15 Jahren verfügen, was objektiv ausreichend erscheint, um die nicht erlassende Restschuld (Fr. 38'027.10) im Umfang von 75% innert gesetzter Frist zu erstatten. Nebst den hohen und relativ guten Einkommensverhältnissen der Gesuchsteller (2001: Fr. 220'000.--; 2002: Fr. 176'000.--) fällt dazu weiter ins Gewicht, dass sich die „beruflichen Rahmenbedingungen“ für den Gesuchsteller als „selbständig praktizierender Naturheilpraktiker“ seit April 2006 (Abschaffung der bisherigen Eignungs- bzw. Berufsausübungsprüfung im Kanton Graubünden) sogar noch verbessert haben dürften, war er bisher doch gerade nicht im Besitze einer erfolgreich abgelegten Prüfung und wird er daher vom Wegfall jenes Leistungs-/Qualitätsmerkmals in Zukunft ganz besonders profitieren können, was sich konsequenterweise auch auf sein wirtschaftliches Fortkommen vorteilhaft auswirken dürfte. Bei derart viel versprechenden Zukunftsperspektiven kann nun aber gewiss nicht mehr ernsthaft behauptet werden, dass nur bei einem gesamten Steuererlass (100%) mit einer Gesundung bzw. kompletten Sanierung der unbestritten in einen finanziellen Engpass geratenen Gesuchsteller gerechnet werden könnte.

- c) Daran ändern selbst die von den Gesuchstellern darüber hinaus für ihren Standpunkt angeführten Argumente (Wahrung „Opfersymmetrie“; da viele Privat-/Geschäftsgläubiger ebenso bereits auf ihre Forderungen verzichtet

hätten) nichts. Richtig ist zwar, dass namentlich die UBS als Grundpfandgläubigerin (des vormals gemeinsamen Wohnhauses der Gesuchsteller in Felsberg; verkauft per 01.04.2005) auf ihre den erzielten Veräusserungspreis von Fr. 1.0 Mio. übersteigende Forderung von ca. Fr. 600'000.-- offenbar zum Teil nach Abzug der entsprechenden Lebensversicherungen verzichtet hat. Im Weiteren verzichteten auch die Eltern des Gesuchstellers auf die Rückleistung ihres Darlehens von Fr. 139'000.-- vollumfänglich. Allein daraus lässt sich indes noch keine vollständige Steueramnestie herleiten. Private Gläubiger berücksichtigen nämlich häufig andere Kriterien bei der Prüfung eines Gesuches um Forderungsverzicht. Hierbei ist vor allem gerichtsnotorisch, dass Banken die Wertverluste, welche die von ihnen zur Zeit des Immobilienbooms (über-)belehnten Liegenschaften erlitten haben, oft und teilweise, wie hier, in hohem Masse „kulanterweise“ mittragen, um so künftig nicht selbst jene Liegenschaften bewirtschaften und unterhalten zu müssen. Ferner konnte die UBS hier auch noch berücksichtigen, dass die beiden Gesuchsteller die ihnen gewährten Kredite (Hypotheken und Kontokorrent) zwischen 2001-2004 mit total Fr. 280'000.-- verzinst hatten. Der Verzicht der Eltern auf die Rückzahlung des Darlehens ist ebenfalls unerheblich, da es sich dabei klar um ein Sonderverhältnis unter Blutsverwandten gehandelt hat und damit intern nur die erbrechtlichen Ansprüche verändert worden sind. Mit der Bürgerpflicht, die voraussetzungslos geschuldeten Steuern zu bezahlen, hat jener „Erlass“ aber nichts zu tun.

- d) Der angefochtene Entscheid erweist sich demnach in jeder Beziehung als rechtens und verhältnismässig, was zur Abweisung des Rekurses führt.
3. Zum „Armenrechtsgesuch“ betreffend unentgeltlicher Prozessführung auf Kosten des Staates gestützt auf Art. 25 Abs. 1 VGG sei an dieser Stelle auf die höchstrichterliche Rechtsprechung verwiesen, wonach die Gewährung dieser Rechtswohltat laut Art. 29 Abs. 3 BV nebst der (finanziellen) Bedürftigkeit noch voraussetzt, dass die Erhebung einer Einsprache bzw. Beschwerde (wie auch eines Rekurses) nicht zum voraus als aussichtslos erscheint. Als aussichtslos gelten solche Prozessanträge, bei welchen die

Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und die darum kaum mehr als ernsthaft bezeichnet werden können. Massgebend ist dabei, ob eine Streitpartei, die über die nötigen finanziellen Mittel verfügt, sich bei vernünftiger Überlegung ebenfalls zu einem Prozess entschliessen würde; eine Partei soll also einen Prozess, den sie auf eigene Rechnung und Gefahr so nicht führen würde, nicht nur daher anstrengen können, weil er sie am Ende nichts kostet (BGE 129 I 129 E. 2.3.1; BGE 19.06.2003 [4P.107/2003] E. 1; 19.06.2005 [2A.111/2005] E. 3). In Anbetracht der Tatsache, dass die angefochtenen Steuererlassentscheide vom April 2005 (FMD) bzw. vom Mai 2006 (Bündner Regierung) beide bereits sehr ausführlich und äusserst detailliert begründet wurden und sich seit der Rekurerhebung im Juni 2006 überdies keine neuen Fakten ergaben, die den fraglichen Ermessensentscheid der Vorinstanzen als rechtswidrig oder gar willkürlich hätten erscheinen lassen, wäre es im Einzelfall auch den Gesuchstellern vor Erhebung der Beschwerde sowie dem Weiterzug mittels Rekurses an das Verwaltungsgericht zumutbar gewesen, sich vorher nochmals vertieft mit den Erkenntnissen und Schlussfolgerungen der zwei Vorinstanzen auseinanderzusetzen. Bei vernünftiger Würdigung und nüchterner Betrachtungsweise der dort enthaltenen Feststellungen sowie den darauf basierenden Berechnungen hätten die Gesuchsteller indes erkennen müssen, dass ein Rekursverfahren vorweg keine Erfolgchancen haben könnte. Aus demselben Grunde gibt es auch an der Kostenübernahme der im Einsprache-/Beschwerdeverfahren aufgelaufenen Spruch- und Verfahrenskosten von total Fr. 977.-- solidarisch zu Lasten der zwei Gesuchsteller nichts auszusetzen oder nach unten zu korrigieren.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten gestützt auf Art. 75 VGG solidarisch je zur Hälfte den Gesuchstellern aufzuerlegen. Auf die Zusprechung einer aussergerichtlichen Entschädigung an den Kanton wird indes praxisgemäss verzichtet.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird abgewiesen.
3. Die Gerichtskosten, bestehend
  - aus einer Staatsgebühr von Fr. 800.--
  - und den Kanzleiauslagen von Fr. 180.--
  - zusammen Fr. 980.--

gehen solidarisch je zur Hälfte zulasten von ... sowie ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheids an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.