

3. Kammer

# URTEIL

vom 20. März 2007

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Steuerstundung

1. a) ..., geboren am ... 1945, ist verheiratet und wohnhaft in ... Das Verwaltungsgericht hat bereits mit Urteil vom 5. Januar 2006 (A 04 98) und das Bundesgericht mit Urteil vom 20. Oktober 2006 (2A.156/2006) über die Rechtmässigkeit der angefochtenen Steuerveranlagungen betreffend Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer entschieden, sofern auf die damaligen Eingaben eingetreten werden konnte. Mit gleichem Datum entschied das Gericht (A 04 91 und A 04 102) ferner, dass die Steuererlassgesuche des Beschwerdeführers durch die Regierung und das Finanz- und Militärdepartement Graubünden sowie durch die Gemeinde ... zu Recht abgewiesen worden waren.
  
- b) Mit Schreiben vom 18./22. Januar 2007 teilte die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden dem Steuerpflichtigen mit, dass die Zahlung der ausstehenden Bundessteuern 1997 bis 2006 sowie der ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 1995 bis 2006 im derzeitigen Gesamtbetrag von Fr. 45'471.-- bis zum 31. Dezember 2009 gestundet werde und dass die monatliche Ratenzahlung auf Fr. 1'200.-- festgesetzt worden sei (die erste von 35 Raten zahlbar bis 31. Januar 2007, ab der 36. Rate der Restbetrag). Die kantonale Steuerverwaltung wies den Steuerpflichtigen darauf hin, dass bei einer verspäteten Zahlung der Raten die gewährten Zahlungserleichterungen dahin fallen würden und ohne vorgängige Mahnung die Betreibung der definitiv veranlagten Steuern eingeleitet würde. Ausserdem sei dieser Entscheid über die Zahlungserleichterung endgültig.

2. Damit gab sich der Steuerpflichtige nicht zufrieden und unterbreitete der kantonalen Steuerverwaltung mit Schreiben vom 31. Januar 2007 einen Zahlungsvorschlag, welcher eine monatliche Ratenzahlung von Fr. 300.-- bzw. eine jährliche von Fr. 5'000.-- vorsah, mit der Begründung, dass eine Ratenzahlung von monatlich Fr. 1'200.-- ihn in finanzielle Not treiben würde. Daraufhin teilte ihm die kantonale Steuerverwaltung mit Schreiben vom 1. Februar 2007 mit, dass eine zeitlich weiterführende Ratenzahlung nur mit valablen Sicherheiten gewährt werden könne. Am 19. Februar 2007 reichte der Steuerpflichtige die verlangten Unterlagen ein.
  
3. a) Noch bevor die kantonale Steuerverwaltung aufgrund dieser Unterlagen über eine Weiterführung der Stundung bzw. Ratenzahlung entscheiden konnte, erhob der Steuerpflichtige am 20. Februar 2007 beim Verwaltungsgericht Beschwerde gegen den Stundungs- und Ratenentscheid vom 18./22. Januar 2007. Er beantragte die Aufhebung des Entscheids wegen Rechtsverletzung, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, unrichtiger oder unvollständiger Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Gewährung aufschiebender Wirkung und unentgeltlicher Rechtspflege. Er habe zusätzlich am 30. Januar 2007 ein Erlassgesuch wegen der zu hohen und sofort fälligen Ratenzahlungen beim kantonalen Finanzdepartement eingereicht, das noch hängig sei. Im Wesentlichen begründete er sein Begehren damit, dass der angefochtene Entscheid keine Rechtsmittelbelehrung aufweise, was eine klare Rechtsverletzung darstelle. Zudem sei es rechtswidrig, dass der angefochtene Entscheid auch die Gemeindesteuer mit umfasse, da darüber der ... der Gemeinde ... zu entscheiden habe. Weiter habe er vor Erlass des Entscheids keine Gelegenheit gehabt, seine finanziellen Verhältnisse darzulegen, womit auch das rechtliche Gehör verletzt und der Sachverhalt ungenügend abgeklärt worden sei. Auch wenn kein Rechtsanspruch auf Steuerstundung bestehe, müsse die Behörde trotzdem pflichtgemäss den Sachverhalt abklären und den Betroffenen anhören. Die kantonale Steuerverwaltung habe in ihrem Entscheid die wirtschaftlichen Verhältnisse gar nicht abgeklärt; denn nach den definitiven Steuerveranlagungen der Jahre 1995 bis 2006 verfüge er über kein Vermögen. Auf seinem Haus würden eine Hypothek von Fr. 433'000.--, zwei

Personaldienstbarkeiten, ein Nutzniessungsrecht der Eigentümerin sowie das Wohnrecht des Steuerpflichtigen lasten. Zusätzlich zahle er monatlich der UBS Fr. 2'500.-- und der GE Money Bank Fr. 806.30 für gewährte Kredite. Mit einem monatlichen Einkommen von Fr. 5'900.-- und einer SUVA-Rente von Fr. 190.-- liessen sich keine Ratenzahlungen von Fr. 1'200.-- an die kantonale Steuerverwaltung bezahlen. Da er kein Geld habe und seine Rechtskenntnisse rudimentär seien, müsse ihm unentgeltliche Rechtspflege und Verbeiständung gewährt werden.

Seine Einsprache ergänzte der Steuerpflichtige mit Schreiben vom 28. Februar 2007 mit dem Begehren um einen zweiten Schriftenwechsel und mit Schreiben vom 1. März 2007, wonach er an seinem Zahlungsvorschlag von monatlich Fr. 300.-- bzw. jährlich Fr. 5'000.-- festhalte sowie mit dem Schreiben vom 19. März 2007, in welchem er die Delegation der Gemeinde ... betreffend Stundung an die kantonale Steuerverwaltung als gesetzeswidrig bezeichnete.

- b) In ihrer Vernehmlassung beantragte die kantonale Steuerverwaltung, es sei weder auf das Gesuch um aufschiebende Wirkung einzutreten noch auf die Beschwerde. Der Entscheid vom 18./22. Januar 2007 sei nicht anfechtbar, weil es sich bei den massgebenden eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Normen um Kann-Vorschriften handle, welche keinen Rechtsanspruch auf Stundung gewähren würden. Somit seien diese Entscheide definitiv und nicht anfechtbar. Zudem sei sie ausdrücklich von der Gemeinde ... beauftragt worden, auch die ausstehenden Gemeindesteuern in den Stundungsentscheid einzubeziehen. Ferner habe der Beschwerdeführer weder Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege noch auf unentgeltliche Verbeiständung, da er sich der Aussichtslosigkeit seiner Beschwerde aufgrund ihrer ausdrücklichen Informationen hätte bewusst sein müssen.
- c) Die Gemeinde ... beantragte ebenfalls den Erlass eines Nichteintretensentscheids mit derselben Begründung wie die kantonale Steuerverwaltung. Zusätzlich wurde auf das Gemeindereglement für Steuerstundungen verwiesen. Im vorliegenden Fall sei eine Bestätigung im

Februar 2007 abgegeben worden, dass die kantonale Steuerverwaltung ermächtigt sei, auch ausstehende Gemeindesteuern in ihren Entscheid einzubeziehen.

- d) In ihrer Vernehmlassung beantragte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit Verweis auf die Stellungnahme der kantonalen Steuerverwaltung ebenfalls Nichteintreten und beschränkte ihre Ausführungen auf die Stundung der direkten Bundessteuer, wonach ein Stundungsentscheid mangels Rechtsanspruchs endgültig und praxisgemäss nicht anfechtbar sei. Zudem handle es sich bei Zahlungserleichterungen nicht um Rechtsstreitigkeiten im Rahmen der Rechtsweggarantie, da der Steueranspruch nicht aufgegeben werde. Eine Stundung stelle ein Entgegenkommen des Fiskus dar. Unterläge eine Zahlungserleichterung tatsächlich einer Rechtskontrolle im Verwaltungsgerichtsverfahren, so hätten die Steuerpflichtigen es in der Hand, die Zahlungen der Steuerschulden nach eigenem Gutdünken hinauszuzögern. Weiter sei im Bezugsverfahren die Höhe des Steuerbetrags nicht mehr Verfahrensgegenstand und der Staat müsse wie ein Privater auch bei trölerischem Verhalten der Zahlungspflichtigen den Betreibungsweg einschlagen können. Müsste der Staat in dieser Phase sein Recht nochmals gerichtlich durchsetzen, drohe er gegenüber den privaten Gläubigern zeitlich noch mehr ins Hintertreffen zu geraten.

Auf weitere Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

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

1. a) Um auf eine Beschwerde eintreten zu können, muss ein anfechtbarer Entscheid vorliegen. Zu prüfen ist, ob der angefochtene Stundungs- und Ratenentscheid vom 18./22. Januar 2007 ein Entscheid i.S.v. Art. 49 des am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) darstellt. Neu können nach Art. 49 Abs. 3 VRG auch Realakte einen solchen anfechtbaren Entscheid

darstellen (vgl. Botschaft der Regierung an den Grossen Rat vom 30. Mai 2006, Heft Nr. 6/2006-2007, S. 546). Sie dienen unmittelbar der Erfüllung von Verwaltungsaufgaben. Sie sind von den Vollzugshandlungen zu unterscheiden, welche die Ausführung und Durchsetzung formell rechtskräftiger Anordnungen bezwecken (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2006, Rz. 883). Diese neue Bestimmung muss in Anlehnung an die Rechtssprechung zu Art. 13 des ehemaligen Gesetzes über die Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton Graubünden (VGG) ausgelegt werden. In ständiger Rechtsprechung erachtete das Gericht Steuererlasse als Entscheide i.S.v. Art. 13 VGG (vgl. VGU A 05 74 und 56 sowie A 04 105, 102 und 91). Stundungs- und Ratenentscheide galten unter dem Regime von Art. 13 VGG nicht als Anfechtungsobjekte. Im vorliegenden Fall wurde bereits im Jahr 2005 über die Gültigkeit der Steuerveranlagungen des Beschwerdeführers und über die rechtmässige Abweisung seines Gesuches um Steuererlass entschieden. Der hier angefochtene Entscheid bildet einen Bestandteil des Vollzugs rechtmässiger, zum teil gerichtlich festgestellter Ansprüche des Fiskus und Begründet für den Beschwerdeführer weder neue Rechte noch neue Pflichten. Es ist nun zu prüfen, ob auch nach neuem Recht auf einen derartigen Entscheid nicht einzutreten ist.

- b) Die kantonale Steuerverwaltung erliess für die fälligen Steuern des Beschwerdeführers den Stundungsentscheid auf Grund von Art. 154 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Graubünden (StG, BR 720.000 [in der Fassung vom 1. Januar 2007 gemäss Anhang zum VRG, AGS 2006, Kantonsamtsblatt S. 3321]), welcher als Kann-Vorschrift ausgestaltet wurde und einen Rechtsanspruch des Gesuchsstellers auf Zahlungserleichterung ausschliesst. Der Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung ist endgültig (vgl. auch Botschaft, a.a.O., S. 568). Die Frage der Zahlungserleichterung in Form der Stundung und Ratenzahlung betrifft nicht den Bestand der Steuerforderung; es wird nur entschieden, ob der Steuerpflichtige die fälligen Steuerforderungen, die sich aus rechtskräftigen Steuerveranlagungen ergeben, in Raten bezahlen kann oder ob ihm Stundung gewährt werden soll. Dieses Entgegenkommen der kantonalen Steuerverwaltung gegenüber dem

Steuerpflichtigen ist somit eine Vollzugshandlung im oben dargelegten Sinne, für die von Gesetzes ein Rechtsmittel ausgeschlossen ist, weil sie bloss dem Vollzug einer rechtmässigen Forderung des Gemeinwesens dient.

- c) Dasselbe ergibt sich ebenfalls für die Stundung bzw. Ratenzahlung der Gemeindesteuer. Der Kleine Landrat hat von seiner Kompetenz bezüglich Reglementierung der Steuerstundung von Gemeindesteuern in Art. 30 des kommunalen Steuergesetzes der Gemeinde ... (GStG; ... RB Nr. 20) Gebrauch gemacht und das Reglement für Steuerstundungen (... RB Nr. 20.1) erlassen. Art. 1 des Reglements, der ebenfalls als Kann-Vorschrift ausgestaltet ist, verweist auf Art. 154 StG, weshalb auch ein Stundungs- und Ratenentscheid bezüglich der Gemeindesteuer endgültig und mit keinem Rechtsmittel angefochten werden kann.
  
- d) Für die Bundessteuern kann die Bezugsbehörde gemäss Art. 166 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) Zahlungserleichterungen in Form der Stundung bzw. Ratenzahlung gewähren. Diese Kann-Vorschrift begründet keinen Anspruch auf Gewährung einer Zahlungserleichterung. Nach ständiger Praxis werden diese Entscheide nicht in Form einer anfechtbaren Verfügung erlassen; gemäss einer Lehrmeinung kann dies sogar mündlich erfolgen (Fessler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N 11 zu Art. 166). Zahlungserleichterungen dieser Art stellen keinen Aufschub der Fälligkeit der Forderung dar (BG-Urteil vom 23. Dezember 2002 2A.344/2002 E. 3.1), sondern konkretisieren die Zahlungsmodalitäten bereits bestehender, rechtskräftiger Schulden. Die Zahlungserleichterung stellt ein im Ermessen der Behörde liegendes Entgegenkommen dar und für eine Kritik bezüglich der Ratenhöhe ist zum Vorneherein kein Raum gegeben (BG-Urteil vom 20. April 2005 2A.224/2005 E. 3). Folgerichtig kann ein solcher Entscheid auch nicht mit einem Rechtsmittel angefochten werden (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Rz. 12 zu Art. 166). Daran hat auch die mit In-Kraft-Treten des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) nun zu beachtende Rechtsweggarantie nach Art. 29a der Bundesverfassung (BV; SR. 101) nichts geändert.

- e) Folglich ist der angefochtene Entscheid als Vollzugshandlung der kantonalen Steuerverwaltung zu qualifizieren, der bestehende Steuerzahlungspflichten betreffend Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer im Vollzug regelt. Dabei handelt es sich um eine befristete Zusage, die ausstehenden Steuerforderungen der Jahre 1995-2006 bzw. 1997-2006 bei Einhaltung gewisser Bedingungen für eine gewisse Dauer nicht auf dem Betreibungsweg geltend zu machen. Aus dieser Zusage entstehen dem Steuerpflichtigen keine neuen Rechte oder Pflichten. Er bleibt bloss an seiner schon bestehenden Pflicht zur Steuerzahlung gebunden; denn das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht haben in casu bereits über die Rechtmässigkeit der Steuerveranlagungen entschieden. Das Verwaltungsgericht entschied ferner, dass die Steuererlassgesuche des Beschwerdeführers zu Recht abgewiesen wurden. Deshalb ist es gar nicht einmal nötig, einen Zahlungserleichterungsentscheid einer Steuerbehörde einer Rechtskontrolle zugänglich zu machen. Überdies hätte es jeder in der Hand, die Zahlungen der Steuerschulden durch trölerische Handlungen und nach eigenem Gutdünken hinauszuzögern (ASA 73, S. 418 Ziff. 3.4). Bei diesem Entscheid handelt es sich somit um ein einfaches, im Ermessen der Behörde stehendes Verwaltungshandeln. Der Entscheid ist endgültig und nicht der justizmässigen Überprüfung unterworfen, weshalb auf die Beschwerde nicht einzutreten ist.
2. Mit dem vorliegenden Urteil wird das Gesuch um aufschiebende Wirkung nach Art. 53 VRG hinfällig. Da sich die vorliegende Beschwerde gemäss E. 1 als offensichtlich unzulässig erweist, erübrigt sich ein zweiter Schriftenwechsel und es besteht auf Grund der Aussichtslosigkeit auch kein Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege oder Verbeiständung zu Lasten des Staates. Die Verfahrenskosten gehen aufgrund des Verfahrensausgangs zu Lasten des Beschwerdeführers.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege und Verbeiständung wird abgewiesen.

3. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von Fr. 800.--

- und den Kanzleiauslagen von Fr. 264.--

zusammen Fr. 1'064.--

gehen zulasten von ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.