



Abteilung I
A-7949/2010

Urteil vom 6. Oktober 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____, ...,
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Erlasskommission
für die direkte Bundessteuer (EEK),**
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Erlass der direkten Bundessteuer.

Sachverhalt:**A.**

A._____ (nachfolgend: der Steuerpflichtige, der Beschwerdeführer), geboren am [...], wurden wegen unterlassener Deklaration von Nebenerwerb für die direkte Bundessteuer des Jahres 2000 eine Nachsteuer von Fr. 8'914.05 und eine Busse von Fr. 7'228.-- (Verfügung vom 7. Juni 2007) und für die Jahre 2001 bis 2003 eine Nachsteuer von Fr. 12'719.30 und eine Busse von Fr. 16'143.60 (Verfügung vom 12. Juni 2007), gesamthaft Fr. 45'004.95, auferlegt.

B.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2007 richtete der Steuerpflichtige für die oben genannten Nachsteuern und Bussen ein Erlassgesuch an das Steueramt des Kantons Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer. Er brachte hauptsächlich vor, die wirtschaftliche Lage seines Arbeitgebers, der X._____ AG, an welcher er auch Beteiligungen halte, sei katastrophal, so dass sein Lohn ab Oktober 2006 habe gekürzt werden müssen. Zudem sei ein Scheidungsverfahren mit seiner getrennt lebenden Ehefrau seit dem Jahre 2001 im Gange und er wäre zurzeit verpflichtet, Alimente für seine Kinder und seine Ehefrau in der Höhe von monatlich Fr. 8'000.-- zu entrichten. Davon könne er aufgrund seines tiefen Einkommens jedoch nur Fr. 5'000.-- bezahlen.

C.

Mit Schreiben vom 12. Februar 2010 beantragte der Steuerpflichtige zudem den Erlass der direkten Bundessteuer der Steuerjahre 2004 und 2005 in der Höhe von Fr. 10'394.65 (2004) und Fr. 1'330.50 (2005). Nachdem das Kantonale Steueramt Zürich dieses zweite Erlassgesuch der Eidgenössischen Erlasskommission (EEK) – Eingang am 9. Juli 2010 – zugestellt hatte, teilte diese dem Beschwerdeführer am 28. Juli 2010 mit, das Gesuch betreffend die direkte Bundessteuer der Jahre 2004 und 2005 werde in das Verfahren betreffend Erlass der direkten Bundessteuer für die Jahre 2000 bis 2003 (Nachsteuer und Busse) einbezogen. Das Erlassgesuch umfasst somit ausstehende Steuern, Nachsteuern und Bussen in der Höhe von gesamthaft Fr. 56'730.10 (Fr. 45'004.95 + Fr. 10'394.65 + Fr. 1'330.50).

D.

Die EEK wies das Erlassgesuch mit Entscheid vom 28. September 2010 ab. Der bis zum Datum des Entscheids aufgelaufene Verzugszins wurde jedoch erlassen. In ihrer Begründung führte die EEK im Wesentlichen

aus, gestützt auf die vorliegenden Angaben sei es dem Gesuchsteller aufgrund der hohen Ausgaben zwar kaum möglich, die ausstehende Steuerschuld zu begleichen, und im Weiteren sei er auch hoch verschuldet. Weil das Gemeinwesen bei festgestellter Überschuldung jedoch nicht alleine auf die Zahlung der Schulden verzichten dürfe, könne die EEK dem Gesuch um Steuererlass nicht entsprechen.

E.

Dagegen erhob der Steuerpflichtige mit Eingabe vom 12. November 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragte sinngemäss die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und führte u.a. aus, dass bei seinem Lohn zu Unrecht der Privatanteil seines Geschäftswagens angerechnet worden sei. Seinem Arbeitgeber gehe es weiterhin wirtschaftlich schlecht. Dem Beschwerdeführer sei es daher nicht möglich, die geschuldeten Steuern, auch nicht in Raten, zu begleichen.

F.

In ihrer Vernehmlassung vom 28. Januar 2011 beantragte die EEK die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung von Beschwerden gegen Entscheide der EEK zuständig (Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32], Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. f VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren gemäss dessen Art. 37 nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem

Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149). Jedoch ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen. Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen (anstatt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3626/2009 vom 7. Juli 2010 E. 1.2, A-7164/2007 vom 3. Juni 2010 E. 1.5, A-310/2009 vom 7. Mai 2010 E. 1.4).

1.3. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c; BVGE 2007/41 E. 2).

2.

2.1. Der steuerpflichtigen Person, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Diese Bestimmung wird in der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung, SR 642.121) konkretisiert.

2.2.

2.2.1. Der Steuererlass stellt den Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch dar, mit welchem das öffentliche Vermögen vermindert wird (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 346).

2.2.2. Ziel und Zweck des Steuererlasses ist es, zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen. Bestimmungsgemäss hat er demzufolge der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen (Art. 1 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Dies bedeutet, dass trotz Anerkennung, dass sich eine stark überschuldete steuerpflichtige Person in besonders schwierigen Verhältnissen befindet, von einem Erlass abgesehen werden muss, wenn ihre Mittel nicht zur Befriedigung aller Gläubiger ausreichen. Bei einem Verzicht der Steuerbehörden würde nämlich nicht sie selbst profitieren, sondern primär ihre übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlieren (vgl. MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008, § 31 N. 16).

2.2.3. Die Gründe für einen Erlass liegen letztlich stets in der „Person“ des Steuerschuldners: Diese soll aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen nicht in ihrer wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden (BVGE 2009/45 E. 2.2). Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen (Art. 8 BV) muss der Steuererlass aber seltene Ausnahme bleiben, welche nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt werden kann (vgl. MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N. 6 zu Art. 167 DBG [zitiert: Kom DBG]). Ein Erlass ist ausnahmslos nur dann zulässig, wenn er gesetzlich vorgesehen ist. Undenkbar ist deshalb insbesondere ein "gnadenweiser" Erlass über den gesetzlich geregelten hinaus (vgl. MICHAEL BEUSCH, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [Hrsg.], Kommentar zum Zollgesetz [ZG], Bern 2009, N. 17 zu Art. 86 ZG).

2.2.4. Sind die objektiven (vgl. E. 2.3 f.) und subjektiven (vgl. E. 2.5 ff.) Voraussetzungen erfüllt, so besteht gemäss klarem Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung und gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ein öffentlichrechtlicher Anspruch auf

dessen Gewährung (BVGE 2009/45 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7668/2010 vom 22. September 2011 E. 2.2, A-5975/2007 vom 28. Juni 2010 E. 2.2, alle auch zum Folgenden). Auch die neuere Lehre spricht sich mehrheitlich für einen Anspruch auf Erlass aus, sofern die Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind. ZWEIFEL und CASANOVA argumentieren mit der Rechtsstaatlichkeit: Das Vorhandensein eines im Gesetz genannten Erlassgrundes gebe dem Schuldner einen öffentlichrechtlichen Anspruch auf Erlass (vgl. ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., § 31 N. 3 und 8). BLUMENSTEIN, LOCHER und BEUSCH weisen darauf hin, der Erlass sei kein Gnadenakt. Die „Kann-Formulierung“ von Art. 167 Abs. 1 DBG ändere am Rechtsanspruch nichts, bringe diese doch lediglich zum Ausdruck, dass die Behörde bei der Beurteilung, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen im Einzelfall vorliegen würden, über pflichtgemäss auszuübendes Ermessen verfüge (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 348; BEUSCH, Kom DBG, N. 8 zu Art. 167 DBG; für einen Rechtsanspruch auf Erlass im zeitlichen Geltungsbereich des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt; aufgehoben durch Art. 201 DBG]: ERNST KÄNZIG/URS BEHNISCH, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 4b, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl., Basel 1992, N. 1 zu Art. 124 BdBSt [die Autoren bringen ebenfalls vor, der Erlass sei kein Gnadenakt]). Gegen einen Rechtsanspruch sprechen sich – unter Verweis auf den Wortlaut von Art. 167 DBG – RICHNER, FREI, KAUFMANN und MEUTER aus (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N. 4 zu Art. 167 DBG). Ungeachtet des klaren Wortlautes der Steuererlassverordnung hat auch das Bundesgericht – gestützt auf die „Kann-Formulierung“ von Art. 167 DBG – einen Anspruch auf Erlass verneint (Urteil des Bundesgerichts vom 21. Februar 2008, veröffentlicht in: Steuer Revue [StR] 5/2008 S. 380 ff. E. 2.2; vgl. auch BGE 122 I 373 E. 1, veröffentlicht in: ASA 66 S. 774, Urteil des Bundesgerichts vom 8. Februar 1999, veröffentlicht in: ASA 68 S. 77 E. 1; vgl. auch zur ganzen Rechtsprechung [kritisch] ROCCO FILIPPINI/ALESSANDRA MONDADA, Il condono fiscale nelle imposte dirette: un <<diritto>> giustiziabile alla luce dell'art. 29a della Costituzione federale, in: Rivista ticinese di diritto [RtiD] I-2008, S. 470, 482 f.). Die Rechtsprechung des Bundesgerichts ist allerdings nicht ganz einheitlich. So hat es sich in der Vergangenheit auch schon für einen Erlassanspruch ausgesprochen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 30. April 1975, veröffentlicht in: ASA 44 S. 618; vgl. zum Ganzen auch BVGE 2009/45 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6866/2008 vom 2. März

2011 E. 2.4, A-3144/2007 vom 12. Mai 2009 E. 2.5, und A-2250/2007 vom 11. März 2009 E. 5.3).

2.3. Der Steuererlass gehört nicht zur Steuerveranlagung, sondern zum Steuerbezug (bzw. zur Steuervollstreckung). Ein Erlass kann nur erfolgen, wenn die Veranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig festgesetzte Steuer vorliegt, die noch nicht bezahlt ist (vgl. Art. 7 Abs. 2 Steuererlassverordnung; objektive Voraussetzungen; PIERRE CURCHOD, in: Danielle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], *Impôt fédéral direct – Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Basel 2008, N. 1 und 15 zu Art. 167 DBG). Im Erlassverfahren ist demnach ausschliesslich zu prüfen, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen erfüllt sind. In einem solchen Verfahren kann es nicht um die Revision der Veranlagung und um die Begründetheit der Steuerforderung gehen (Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Die Erlassbehörde ist denn auch nicht befugt, letztere nachzuprüfen (BGVG 2009/45 E. 2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7164/2007 vom 3. Juni 2010 E. 2.3; vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 3 zu Art. 167 DBG; BEUSCH, Kom DBG, N. 7 und 12 f. zu Art. 167 DBG).

2.4. Gegenstand eines Erlassgesuches können Steuern (inkl. Nachsteuern) sein sowie Zinsen oder Bussen wegen Verfahrensverletzungen oder Übertretungen (Art. 7 Abs. 1 Bst. a-c Steuererlassverordnung). Die Aufzählung ist abschliessend (vgl. BEUSCH, Kom DBG, N. 10 zu Art. 167 DBG).

2.5. Das Gesetz nennt zwei subjektive Voraussetzungen, die einen Erlass der geschuldeten Abgaben zu rechtfertigen vermögen. Es sind dies das Vorliegen einer Notlage und die grosse Härte (vgl. Art. 167 Abs. 1 DBG, oben E. 2.1). Wenngleich es zu deren Bestimmung objektive Prüfpunkte gibt, sind diese Voraussetzungen bei jedem Steuerpflichtigen anhand sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalles abzuklären (vgl. BEUSCH, Kom DBG, N. 13 zu Art. 167 DBG).

2.6. Die erste im Gesetz genannte Voraussetzung – das Vorliegen einer Notlage – wird in Art. 9 Abs. 1 Steuererlassverordnung konkretisiert (BVGE 2009/45 E. 2.6, auch zum Folgenden).

2.6.1. Demnach liegt eine solche vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein

Missverhältnis dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Art. 9 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

2.6.2. Unter Vorbehalt von Art. 10 Steuererlassverordnung ist es unerheblich, aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Dieser Vorbehalt bezieht sich – entgegen der zu unpräzisen Nennung – nur auf Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung (zu dieser Bestimmung sogleich E. 2.6.3; vgl. BEUSCH, Kom DBG, N. 14 zu Art. 167 DBG). Mögliche Ursachen für eine derartige Notlage werden beispielhaft in Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung genannt. Dazu gehört unter anderem eine starke Überschuldung als Folge von ausserordentlichen Aufwendungen, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für die die steuerpflichtige Person nicht einzustehen hat (Art. 10 Abs. 1 Bst. b Steuererlassverordnung).

2.6.3. Eine einschränkende Ausnahme vom Grundsatz, wonach es auf die Ursache der Notlage nicht ankommt, enthält Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung. Liegen nämlich für die Überschuldung andere Gründe vor, als die in Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung genannten – insbesondere geschäftliche Misserfolge, hohe Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden als Folge eines überhöhten Lebensstandards usw. – so ist ein Erlass der Steuerschuld zugunsten anderer Gläubiger ausgeschlossen bzw. nur in demselben prozentualen Umfang möglich, wie andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten (Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung; vgl. auch BEUSCH, Kom DBG, N. 15 f. zu Art. 167 DBG). Durch das Erfordernis eines gleichwertigen Verzichts der übrigen Gläubiger wird dem Grundsatz von Art. 1 Abs. 1 Steuererlassverordnung, wonach ein Steuererlass nicht den anderen Gläubigern zugutekommen darf, Rechnung getragen (vgl. E. 2.2.2). Bei einem gleichwertigen Verzicht tragen sämtliche Gläubiger gleichermassen zur Sanierung der wirtschaftlichen Lage des Schuldners bei, womit auch ausschliesslich dieser von einem Erlass profitiert.

2.6.4. Die zu einem Erlass berechtigende Notlage setzt nicht voraus, dass die steuerpflichtige Person einen Anspruch auf Sozialhilfe hat oder sich gar auf das Recht auf Hilfe in Notlagen (Art. 12 BV) berufen muss (vgl. BEUSCH, Kom DBG, N. 17 zu Art. 167 DBG).

2.7.

2.7.1. Die zweite in Art. 167 Abs. 1 DBG statuierte Voraussetzung verlangt, dass die Notlage zu einer grossen Härte für die steuerpflichtige Person führt. Die beiden genannten Voraussetzungen lassen sich nicht scharf voneinander abgrenzen, sondern überschneiden sich weitgehend (vgl. BEUSCH, Kom DBG, N. 18 zu Art. 167 DBG). Während das Kriterium der Notlage ausschliesslich die wirtschaftliche Lage des Schuldners bzw. der Schuldnerin berücksichtigt, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich Billigkeitserwägungen (BVGE 2009/45 E. 2.7; ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., § 31 N. 13 und 19).

Eine grosse Härte kann etwa aus der anhaltenden Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse seit der Veranlagung resultieren oder kann sich aus den besonderen Ursachen der Notlage ergeben. Dies trifft etwa zu, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person durch besondere Umstände wie aussergewöhnliche Belastungen durch den Unterhalt der Familie, dauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit, Unglücksfälle usw. erheblich beeinträchtigt wird (BVGE 2009/45 E. 2.7.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6866/2008 vom 2. März 2011 E. 2.8, A-4478/2009 vom 13. Juli 2010 E. 2.7.1; ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., § 31 N. 14; KÄNZIG/BEHNISCH, a.a.O., N. 4 zu Art. 124 BdBSt mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2.7.2. Da die zu einem Erlass berechtigende Notlage nicht den Bezug von Sozialhilfe voraussetzt (vgl. E. 2.6.4), schliesst das Vorhandensein von Vermögen die Gewährung eines Erlasses nicht von vornherein aus. Ein Steuererlass kann daher gewährt werden, bevor die letzten Ersparnisse der gesuchstellenden Person aufgebraucht sind. Dies gilt insbesondere für nicht erwerbstätige Gesuchstellende (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 21 zu Art. 167 DBG). Die Nicht-Gewährung eines Erlasses würde eine grosse Härte bedeuten, wenn die Belastung oder Verwertung des zum Verkehrswert berechneten Vermögens nicht zumutbar ist (vgl. Art. 11 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Dies ist etwa dann der Fall, wenn ältere Steuerpflichtige ohne Erwerbseinkünfte und anderes Vermögen ihr selbstbewohntes und (weitgehend) hypothekenfreies Wohneigentum belasten oder veräussern müssten (vgl. BEUSCH, Kom DBG, N. 19 zu Art. 167 DBG; CURCHOD, a.a.O., N. 13 zu Art. 167 DBG). Handelt es sich beim Vermögen um einen unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge, kann die Steuer ganz oder teilweise erlassen werden.

Anwartschaften und nicht frei verfügbare Austrittsleistungen gemäss dem Bundesgesetz vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz, FZG, SR 831.42) bleiben bei der Vermögensberechnung unberücksichtigt (Art. 11 Abs. 2 Steuererlassverordnung; vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7164/2007 vom 3. Juni 2010 E. 2.6 f.).

2.8. Beim Entscheid über einen Steuererlass sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheides, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 22 zu Art. 167 DBG; BEUSCH, Kom DBG, N. 27 zu Art. 167 DBG). Damit sind durch die kantonale Steuerverwaltung erlassene kantonale Steuern nicht als Schulden zu berücksichtigen. Ein solcher Erlass kann für das vorliegende Verfahren auch nicht präjudiziell wirken (Entscheid der Eidgenössischen Erlasskommission vom 19. Oktober 1946, veröffentlicht in ASA 15 S. 148). Sofern die kantonalen Erlassgründe ähnlich ausgestaltet sind wie diejenigen der direkten Bundessteuer, stellt ein Erlass der kantonalen Steuern höchstens ein Indiz dar (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6466/2008 vom 1. Juni 2010 E. 3.2.1, A-3692/2009 vom 10. Dezember 2009 E. 2.2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ MEUTER, a.a.O., N. 41 zu Art. 167 DBG).

Die Behörde hat zu prüfen, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (gemäss Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG, SR 281.1]) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen (Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung); mit anderen Worten werden nur die notwendigen Lebenshaltungskosten berücksichtigt. Wäre der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so ist dies im Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 3 Abs. 3 Steuererlassverordnung).

2.9.

2.9.1. Der auf Bundesebene vorgesehene Erlass von Bussen wegen Übertretungen stellt im Steuerrecht eine Besonderheit des Rechts der direkten Steuer dar. Aufgrund dieser singulären Konstellation innerhalb der Steuerrechtsordnung ist für den Erlass einer Busse ein strenger Massstab anzulegen. Dies erscheint gerechtfertigt, weil bei deren Bemessung aufgrund des geltenden Verschuldensprinzips (Art. 47 Abs. 1 i.V.m. Art. 34 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [StGB, SR 311.0]) den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person – unter anderem ihrem Einkommen und Vermögen sowie ihrem Lebensaufwand – Rechnung getragen wird. Im Erlassverfahren sollen die genannten, bereits im Steuerhinterziehungsverfahren gewürdigten Verhältnisse nicht erneut (und damit im Ergebnis quasi doppelt) berücksichtigt werden. Ein Bussenerlass soll in der Regel nur gewährt werden, wenn im Rahmen der Erlassgründe nicht nur eine „einfache“ Notlage im Sinne eines Missverhältnisses zur finanziellen Leistungsfähigkeit besteht, sondern geradezu die wirtschaftliche Existenz des Steuerpflichtigen gefährdet erscheint (BVGE 2009/45 E. 2.8.2.; BEUSCH, Kom DBG, N. 11 zu Art. 167 DBG; KÄNZIG/BEHNISCH, N. 2 zu Art. 124 BdBSt m.w.H. auf die Kasuistik).

2.9.2. Die Nachsteuer stellt demgegenüber keine Strafsanktion dar. Als Folge eines rein fiskalrechtlichen Verfahrens bezweckt sie einzig die Nacherhebung der zu tief veranlagten Steuer. Sie wird gemäss heutiger Lehre als Revision zuungunsten des Steuerpflichtigen aufgefasst. Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person ist nicht vorausgesetzt (BVGE 2009/45 E. 3.1.2.3, statt vieler BGE 121 II 283 E. 3b mit Hinweisen; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 341 f., 345; KLAUS A. VALLENDER/ MARTIN E. LOOSER, Kom DBG, N. 1 zu Art. 151 DBG).

3.

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die subjektiven Voraussetzungen zum Erlass der direkten Bundessteuer (vgl. E. 2.5 ff.), Notlage und grosse Härte, gegeben sind.

3.1. Es ist dazu in einem ersten Schritt auf die Voraussetzungen der Notlage, insbesondere auf das Einkommen und den Lebensbedarf des Beschwerdeführers und seine Vermögens- und Schuldenlage, einzugehen.

3.1.1. Zum verfügbaren Einkommen gehören Einnahmen jeglicher Art, welche regelmässig oder unregelmässig beim Empfänger eingehen.

Gleich wie bei der Feststellung des pfändbaren Einkommens gemäss Art. 93 SchKG ist insbesondere nicht relevant, ob der Lohn in Bargeld und/oder Naturalien geleistet wird (vgl. GEORGES VONDER MÜHLL, in: Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Basler Kommentar, Schuldbetreibung und Konkurs I, 2. Auflage, Basel 2010, N. 3 ff. zu Art. 93 SchKG), denn auch bei Naturalleistungen handelt es sich um geldwerte Leistungen. Eine Nichtberücksichtigung würde zudem eine ungerechtfertigte Besserstellung gegenüber denjenigen Schuldnern bedeuten, welche ihr Einkommen ausschliesslich in Bargeld erhalten. Der Beschwerdeführer verfügte gemäss Steuererklärung 2009 über Einkünfte von total Fr. 95'308.-- (Erwerbseinkommen Fr. 95'306.--, Wertschriftenertrag Fr. 2.--; [...]). Sein Erwerbseinkommen, welches sich in der Zwischenzeit nicht verändert hat, besteht neben einer Barleistung zu einem kleinen Teil aus einer Gehaltsnebenleistung für die private Nutzung des Geschäftswagens. Dieser Anteil wird in den monatlichen Lohnabrechnungen ausdrücklich als Naturalleistung deklariert (vgl. [...]). Der Beschwerdeführer bringt vor, dieser Anteil, welchen er nicht in Bargeld ausbezahlt bekomme, könne vorliegend bei der Berechnung des Notbedarfs nicht zum monatlichen Nettoeinkommen gezählt werden. Die Berechnung der Vorinstanz sei in diesem Punkt falsch. Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers werden, wie soeben aufgezeigt, auch Naturalleistungen in die Berechnung des verfügbaren Einkommens einbezogen. Wie die Vorinstanz somit richtig festgestellt hat, stehen dem Beschwerdeführer monatlich netto Fr. 7'942.-- zur Verfügung.

Bei der Ermittlung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (monatlicher Notbedarf, notwendige Lebenshaltungskosten) hat sich die Vorinstanz mehrheitlich auf die Angaben des Beschwerdeführers abgestützt. Den Grundbetrag für die Lebenshaltungskosten setzte die Vorinstanz gemäss den Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG auf Fr. 1'200.-- fest (vgl. Kreisschreiben der Verwaltungskommission des Obergerichts des Kantons Zürich an die Bezirksgerichte und Betreibungsämter betreffend Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums vom 16. September 2009 [nachfolgend: Kreisschreiben]). Weitere Aufwendungen sind der Mietzins (Fr. 920.--), die Krankenkassenprämien (Fr. 172.--), die Unfallversicherung (Fr. 7.--), die Haushalts- und Haftpflichtversicherung (Fr. 38.--) sowie Unterhaltsbeiträge von Fr. 5'000.-- für die vom Beschwerdeführer getrennt lebende Ehefrau sowie seine drei Kinder. Richtigerweise wurden bei den Unterhaltsbeiträgen nur die effektiv

geleisteten Beiträge in der Berechnung berücksichtigt (vgl. Ziff. III 4 des Kreisschreibens), obwohl der Beschwerdeführer gemäss einem Beschluss des Obergerichts des Kantons Zürich vom 25. Juli 2007 zu einer monatlichen Zahlung von Fr. 10'500.-- verpflichtet wäre.

Der Beschwerdeführer rügt die Berechnung seines Notbedarfs durch die Vorinstanz nicht. Er erwähnt einzig, dass die Krankenkassenprämien in Zukunft wohl weiter steigen werden. Obwohl dies erfahrungsgemäss durchaus möglich ist, ändert sich an obiger Berechnung jedoch nichts.

Gesamthaft stehen den monatlichen Einnahmen von Fr. 7'942.-- folglich Ausgaben von insgesamt Fr. 7'337.-- gegenüber. Dem Beschwerdeführer verbleibt somit ein Überschuss von Fr. 605.--.

Unter Berücksichtigung dieses Überschusses bräuchte der Beschwerdeführer mehr als siebeneinhalb Jahre, um seine Steuerschulden abzutragen. Auf dem Lohn des Beschwerdeführers lastet gegenwärtig eine Einkommenspfändung (vgl. [...]). Der Überschuss wird somit bereits jetzt effektiv zur Tilgung der Schulden (vgl. nachfolgend E. 3.1.2) verwendet.

3.1.2. Im Hinblick auf die Beurteilung der gesamten wirtschaftlichen Situation ist auch auf die Vermögens- und Schuldenlage des Beschwerdeführers einzugehen.

Das Vermögen des Beschwerdeführers besteht aus einer Lebensversicherung der Säule 3b (Steuerwert Fr. 24'523.--). Gemäss Steuererklärung 2009 besitzt der Beschwerdeführer zudem Wertschriften und Guthaben in der Höhe von insgesamt Fr. 9'105.--. Darin enthalten ist eine Aktie der X. _____ AG mit einem Nominalwert von Fr. 1'000.--. Gemäss Aktienbuch dieser Gesellschaft ist der Beschwerdeführer Eigentümer von weiteren 68 Aktien (Nominalwert insgesamt Fr. 68'000.--), welche jedoch verpfändet sind. Weiter ist der Beschwerdeführer zur Hälfte Eigentümer einer Liegenschaft in [...]. Die andere Hälfte gehört seiner Ehefrau, welche diese mit den gemeinsamen Kindern bewohnt. In der Steuererklärung 2008 wird der Wert des Anteils des Beschwerdeführers mit Fr. 489'500.--, in der Steuererklärung 2009 mit Fr. 495'000.-- ausgewiesen. In einem Schreiben an die EEK vom 10. Juni 2010 gab der Beschwerdeführer einen Verkehrswert der Liegenschaft von Fr. 1'100'000.-- an, womit sein Anteil bei Fr. 550'000.-- liegen würde. Im gleichen Schreiben wurde der Steuerwert auf Fr. 991'800.-- beziffert,

was mit den Angaben in der Steuererklärung 2009 übereinstimmt. Sowohl die Bewertung der Beteiligungen an der X. _____ AG als auch der Liegenschaft sind zurzeit Gegenstand von Expertengutachten im Rahmen des Scheidungsverfahrens zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau vor dem Bezirksgericht [...]. Betreffend die Höhe dieser Aktiven besteht somit eine gewisse Unsicherheit. In den Jahren 2007 bis 2009 wurde zudem ein Säule 3a Konto mit insgesamt Fr. 18'576.-- geöffnet. Aus welchen Mitteln die jährlichen Zahlungen (Fr. 6192.--) stammten, ist nicht klar. Der Beschwerdeführer bringt – ohne dies weiter zu belegen – vor, das Geld stamme von Dritten. Er selbst habe nicht genügend Mittel dazu.

Gemäss Steuererklärung 2009 hat der Beschwerdeführer Schulden in der Höhe von insgesamt Fr. 1'202'927.--. Diese setzen sich zusammen aus der Hälfte der Hypothek bei [...] für die Liegenschaft in [...] in der Höhe von Fr. 472'000.--, Forderungen des Jugendsekretariats [...] wegen nicht bezahlter Unterhaltsbeiträge in der Höhe von Fr. 450'000.-- sowie Kontokorrentschulden bei seinem Arbeitgeber, der X. _____ AG, in der Höhe von Fr. 280'927.--. Diese Schuld entstand, da der Arbeitgeber des Beschwerdeführers für eine gewisse Zeit einen Teil der Unterhaltsbeiträge bevorschusste. Betreffend diese Kontokorrentschuld ergibt sich aus den Akten ein unklares Bild. Während in der Steuererklärung 2009, wie erwähnt, Schulden in der Höhe von Fr. 280'927.-- deklariert wurden (vgl. [...]), hat in der provisorischen Jahresrechnung 2009 das Konto "Aktionärsdarlehen A. _____" per 31. Dezember 2009 einen Stand von gar Fr. 314'861.60 (vgl. [...]). Der Grund dieser Differenz ist nicht ersichtlich.

Zu obigen Schulden kommen aufgelaufene Steuerschulden von insgesamt mindestens Fr. 128'614.20 hinzu. Diese bestehen aus Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerjahre 2002 und 2003 von Fr. 27'337.15 sowie Staats- und Gemeindesteuern von insgesamt Fr. 101'277.05, welche dem Beschwerdeführer im Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren auferlegt wurden. Daneben bestehen anscheinend noch weitere offene Forderungen. So erwähnt der Beschwerdeführer, dass auch das Obergericht des Kantons Zürich wegen ausstehender Zahlungen von Fr. 7'307.-- gegen ihn Betreibung eingeleitet habe (vgl. [...]).

3.2. Zusammenfassend liegt ein geringer monatlicher Einnahmeüberschuss von Fr. 605.-- und eine erhebliche Überschuldung

vor. Alleine in der Steuererklärung 2009 – somit ohne Einbezug der offenen Steuerschulden – deklarierte der Beschwerdeführer einen Passivenüberschuss von Fr. 674'299.--. Auch wenn die Bewertung der Aktiven und Passiven nicht ganz eindeutig ist, kann festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer Schulden von insgesamt mehr als Fr. 700'000.-- hat. Unter diesen Umständen ist eine Notlage im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Steuererlassverordnung ohne Weiteres gegeben. Die Steuerschuld kann trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht beglichen werden (E. 2.6). Die Ursache dieser Notlage liegt im Wesentlichen an der erheblichen Reduktion des Einkommens des Beschwerdeführers, welche im Oktober 2006 eingetreten ist. Diese hatte zur Folge, dass die noch auf Grundlage des höheren Einkommens festgelegten Unterhaltsbeiträge, die der Beschwerdeführer seiner Ehefrau und den Kindern bezahlen musste bzw. immer noch muss, die deklarierten Einnahmen erheblich übersteigen. Bei gleichbleibenden Verhältnissen werden die Schulden des Beschwerdeführers noch weiter anwachsen.

Trotz dieser festgestellten Notlage, ist im vorliegenden Fall – aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 1 Abs. 1 Steuererlassverordnung und der ständigen Rechtsprechung – ein Steuererlass nicht möglich. Da der Beschwerdeführer erheblich überschuldet ist, würde ein Erlass der Steuern nicht ihm zur langfristigen und dauernden Sanierung seiner wirtschaftlichen Lage dienen, sondern einzig den übrigen Gläubigern zugutekommen. Ihre Quote bei allfälligen Zahlungen des Schuldners würde sich entsprechend erhöhen. In einem solchen Fall ist es dem Staat nicht möglich, auf den Bezug der Steuern zu verzichten (vgl. E. 2.2.2).

Aus den Akten geht auch nicht hervor, dass andere Gläubiger auf ihre Forderungen (zumindest teilweise) verzichtet hätten, womit auch kein Fall von Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung vorliegt, was einen teilweisen Steuererlass in gleichem Umfang wie der durch die übrigen Gläubiger erfolgende Verzicht ebenfalls ausschliesst (vgl. E. 2.6.3).

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Dem unterliegenden Beschwerdeführer sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Sie werden im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'000.-- verrechnet.

5.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. m des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden in entsprechendem Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 1'500.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet. Dieser wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Stefano Bernasconi

Versand: