Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-3663/2007
{T 0/2}

Urteil vom 11. Juni 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____,
vertreten durch _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Erlass direkte Bundessteuer.

Sachverhalt:

A.
X._____ geboren 1938, wurden in einem Steuerhinterziehungsverfahren für die direkte Bundessteuer der Jahre 2001 und 2006 Nachsteuern von Fr. 5'011.35 und eine Busse von Fr. 4'065.60, insgesamt ausmachend Fr. 9'076.95 (zuzüglich Verzugszins), auferlegt.

B.
Am 20. September 2006 betreffend die Nachsteuern und am 11. Januar 2007 betreffend die Busse richtete X._____ ein Erlassgesuch an das Steuerbüro ihrer Wohnsitzgemeinde. Sie brachte hauptsächlich vor, ihr monatliches Einkommen sei so bescheiden, dass dieses nicht einmal das betreibungsrechtliche Existenzminimum decke. Das vorhandene Vermögen diene der Ergänzung ihres Einkommens, verfüge sie doch über keine Altersvorsorge in der 2. Säule. Die nachgeforderten Steuerbeträge stünden in keinem Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Die Eidgenössische Erlasskommission (EEK) wies mit Entscheid vom 24. April 2007 das Gesuch ab. In ihrer Begründung führte die EEK aus, X._____ verfüge tatsächlich über ein eher bescheidenes Einkommen. Da sie im Konkubinat lebe, sei es ihr allerdings sehr wohl möglich, ihre Lebenshaltungskosten zu bestreiten. Für die Bezahlung der Nachsteuern und der Busse könne sie auf ihre Vermögenswerte zurückgreifen: Ihr Bankguthaben belaufe sich auf Fr. 44'889.--, zudem verfüge sie als Erbin von Y._____ zu 100% über die geerbte Liegenschaft. Bei hinterzogenen Steuern und Bussen gelte eine strengere Erlasspraxis. Aus diesem Grund sei ihr ein Eingriff in das eigentlich für die Altersvorsorge reservierte Vermögen zuzumuten. Zur Zahlung der Nachsteuern und Busse könne auf die nur schwach belastete Liegenschaft eine zusätzliche Hypothek aufgenommen werden.

C.
Dagegen erhob X._____ (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 29. Mai 2007 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides; eventuell sei dieser aufzuheben und an die Vorinstanz zur Neubeurteilung zurückzuweisen. Hinsichtlich der Vermögenssituation rügte sie, die Liegenschaft stünde im Gesamteigentum ihrer selbst und ihrer beiden

Söhne. Diese könne folglich nicht allein ihrem Vermögen zugerechnet werden. Im Weiteren beanstandete sie, bei der Beurteilung ihrer wirtschaftlichen Situation sei weder der Vermögensverzehr durch die im Zusammenhang mit der vorgeworfenen Steuerhinterziehung angestrengten Rechtsmittelverfahren noch die Tatsache, dass auch hohe Nachsteuer- und Bussenforderungen des Kantons bestünden, berücksichtigt worden. Schliesslich rügte sie, die von der EEK geübte strenge Erlasspraxis für Nachsteuern und Bussen verletze Bundesrecht. Das Gesetz enthalte keinen solchen Vorbehalt bzw. sehe keine Einschränkung des Rechtsanspruches auf Erlass vor.

D.
Mit Instruktionsverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 4. Juni 2007 wurde die EEK zur Vernehmlassung eingeladen. Sie wurde im Speziellen darum ersucht, sich zu ihrer Zuständigkeit sowie zur Zusammensetzung des Spruchkörpers im angefochtenen Entscheid zu äussern.

In ihrer Vernehmlassung vom 29. Juni 2007 nahm die EEK zu den aufgeworfenen Fragen Stellung. Im Weiteren beantragte sie die Abweisung der Beschwerde.

E.
Mit Urteil im Verfahren A-4174/2007 vom 27. März 2008 fällte das Bundesverwaltungsgericht in einem analogen Fall einen Grundsatzentscheid. Demnach hätte die EEK den jeweiligen Gesuchstellenden die gesamte Zusammensetzung des Spruchkörpers sowie die Personen, die den Entscheid vorbereitet haben, im Verlaufe des Verfahrens bekannt geben müssen.

Mit Schreiben vom 16. April 2008 forderte das Bundesverwaltungsgericht die EEK deshalb für die beim Bundesverwaltungsgericht hängigen Verfahren auf, zur Frage Stellung zu nehmen, wann und in welcher Form sie den jeweiligen Beschwerdeführern – auch der Beschwerdeführerin im Verfahren A-3663/2007 – den Spruchkörper bekannt gegeben habe. Mit Stellungnahme vom 5. Mai 2008 teilte die EEK dem Bundesverwaltungsgericht mit, der Entscheid vom 24. April 2007 sei ohne Bekanntgabe der personellen Zusammensetzung des Spruchkörpers gefällt und eröffnet worden. Die Besetzung des Spruchkörpers sei auch nicht in anderer Form mitgeteilt worden. Sie beabsichtige, den

Entscheid vom 24. April 2007 in Wiedererwägung zu ziehen und die im Grundsatzentscheid gerügten Verfahrensmängel zu beheben.

F.

F.a Mit Wiedererwägungsentscheid vom 16. Dezember 2008 wies die EEK unter Bezugnahme auf die aktuelle Einkommens- und Vermögenssituation der Beschwerdeführerin das Gesuch weitgehend mit derselben Begründung ab, wie in ihrem Entscheid vom 24. April 2007. Sie präzisierte, auch mit ihrem hälftigen Anteil an der Liegenschaft sei es der Beschwerdeführerin – trotz eines allenfalls eintretenden Wertverlustes aufgrund eines zurzeit laufenden benachbarten Bauprojektes – immer noch möglich, die Nachsteuern und Busse in Höhe von rund Fr. 9'100.-- zu zahlen. Mit dem per Ende 2005 vorhandenen Bankguthaben in der Höhe von Fr. 44'889.-- wäre sie zudem in der Lage gewesen, mehr als die Hälfte aller Steuerforderungen (Bund, Kanton und Gemeinde) zu begleichen. Die angefallenen Kosten für die angestrengten Rechtsmittelverfahren, wofür die Beschwerdeführerin bei ihrem Sohn einen Kredit im Umfang von Fr. 143'000.-- aufgenommen habe, stünden im Übrigen in einem offensichtlichen Missverhältnis zu den auferlegten Nachsteuern und Bussen. Ein Erlass würde sich somit zu Gunsten eines Drittgläubigers auswirken.

F.b Im Rahmen der ergänzenden Sachverhaltsermittlungen im Zusammenhang mit dem Wiedererwägungsentscheid stellte die EEK fest, dass das Gesuch um Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern (Nachsteuern 2001 und Bussen 2006 insgesamt ausmachend Fr. 58'486.--) mit Entscheid vom 2. April 2007 abgewiesen worden sei, und dass das Bundesgericht die dagegen eingereichte subsidiäre Verfassungsbeschwerde mit Urteil vom 25. Mai 2007 abgewiesen habe, soweit darauf einzutreten war. Von der Steuerverwaltung des Kantons Bern erhielt die EEK sodann die Auskunft, der Bezug dieser Steuern und Bussen sei sistiert worden, weil die Beschwerdeführerin mittlerweile schwer erkrankt sei (vgl. Beilage 5, Schreiben der EEK an die Beschwerdeführerin vom 4. Juni 2008 [inkl. Beilagen]).

G.

Die Beschwerdeführerin nahm zum Wiedererwägungsentscheid am 5. Februar 2009 Stellung. Die EEK erwiderte am 11. März 2009. Sie hielt an ihrem Antrag auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde fest.

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 Die Vorinstanz kann bis zu ihrer Vernehmlassung die angefochtene Verfügung in Wiedererwägung ziehen (Art. 58 Abs. 1 VwVG). Praxisgemäss wird auch eine spätere Aufhebung der Verfügung durch die Vorinstanz – in der Regel bis vor Ergehen des Entscheides der Rechtsmittelinstanz – zugelassen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2250/2007 vom 11. März 2009 E. 2; vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.44 mit weiteren Hinweisen). Der Wiedererwägungsentscheid ersetzt den ursprünglichen Entscheid. Das Bundesverwaltungsgericht hat die Behandlung der Beschwerde fortzusetzen, soweit diese durch die neue Verfügung nicht gegenstandslos geworden ist (Art. 58 Abs. 3 VwVG). Es hat über die ungelöst gebliebenen Streitfragen zu befinden, ohne dass die beschwerdeführende Person die zweite Verfügung anzufechten braucht (BGE 113 V 238 E. 1a mit Hinweis, vgl. auch BGE 126 III 88 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2250/2007 vom 11. März 2009 E. 2; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.46). Im vorliegenden Fall hat die EEK ihren Entscheid vom 24. April 2007 am 16. Dezember 2008 in Wiedererwägung gezogen. Über die noch strittig gebliebenen Rechtsfragen hat das Bundesverwaltungsgericht zu entscheiden.

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 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 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 f.).

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). 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 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3144/2007 vom 12. Mai 2009 E. 2.1; vgl. MICHAEL BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 725). Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen (Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) muss der Steuererlass aber seltene Ausnahme bleiben, welche nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird (vgl. MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a+b, 2. Aufl. Basel 2008, N. 6 zu Art. 167 DBG [zitiert: Kom DBG]).

Sind die objektiven (vgl. E. 2.3) und subjektiven (vgl. E. 2.5) Voraussetzungen erfüllt, so besteht gemäss klarem Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung ein öffentlichrechtlicher Anspruch auf dessen Gewährung. 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. MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Grundzüge des Steuerrechts, Zürich 2008, § 31 N. 3, 8). BLUMENSTEIN, LOCHER und BEUSCH weisen darauf hin, der Erlass sei kein Gnadenakt. Die „Kann-Formulierung" von Art. 167 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, Band 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 und KAUFMANN aus (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, 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 unlängst verneint (vgl. BGE 122 I 373 E. 1, veröffentlicht in: ASA 66 S. 774, Urteile des Bundesgerichts vom 21. Februar 2008, veröffentlicht in: Steuer-Revue [StR] 5/2008 S. 380 ff. E. 2.2, vom 9. Dezember 2004, 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 Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3144/2007 vom 12. Mai 2009 E. 2.5, 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 demnach 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). Im Erlassverfahren zu prüfen ist demnach ausschliesslich, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen erfüllt sind. In einem solchen Verfahren kann es demnach 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 (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN, a.a.O., N. 3 zu Art. 167 DBG; BEUSCH, Kom DBG, N. 7, 12 f. zu Art. 167 DBG; PIERRE CURCHOD, in: Danielle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], Impôt fédéral direct - Commentaire de la Loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008, N. 1, 15 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). Erlassfähig sind demnach auch Bussen für begangene Steuerhinterziehungen (Art. 175 ff. DBG), nicht aber wegen Vergehen wie Steuerbetrug (Art. 185 DBG) oder Veruntreuung von Quellensteuern (Art. 187 DBG). Die Aufzählung ist abschliessend (vgl. BEUSCH, Kom DBG, N. 10 zur 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 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 der Steuererlassverordnung konkretisiert.

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 *beispiel-*

haft in Art. 10 Abs. 1 Steuerlassverordnung 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).

2.6.4 Die zu einem Erlass berechtigende Notlage setzt nicht voraus, dass die steuerpflichtige Person einen Anspruch auf Sozialhilfe haben 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 (Zweifel/Casanova, a.a.O., § 31 N. 13, 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 Arbeitslosig-

keit oder Krankheit, Unglücksfälle usw. erheblich beeinträchtigt wird (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, 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).

2.8

2.8.1 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, a.a.O., N. 18 zu Art. 167 DBG; BEUSCH, Kom DBG, N. 27 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 be-

treibungsrechtlichen 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).

2.8.2 Der auf Bundesebene vorgesehene Erlass von Bussen wegen Übertretungen (vgl. vorne E. 2.4) stellt im Steuerrecht eine Besonderheit des Rechts der direkten Steuern 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 (Beusch, Kom DBG, N. 11 zu Art. 167 DBG; Känzig/Behnisch, N. 2 zu Art. 124 BdBSt m.w.H. auf die Kasuistik).

3.

Die Beschwerdeführerin beanstandet hauptsächlich, die EEK verlange zur Begleichung der Nachsteuern und Busse eine Erhöhung des Hypothekarkredites auf ihrem Anteil (50%, ausmachend Fr. 73'000.--) an der sich im Gesamteigentum der Erbengemeinschaft befindenden Liegenschaft. Angesichts ihres Renteneinkommens sei es „lebensfremd“ zu glauben, sie könne eine Erhöhung des „aktuellen Bodenkredits“ erlangen. Die übrigen Mitglieder der Erbengemeinschaft seien nicht verpflichtet, diese Erhöhung mitzutragen. Zudem müsste geprüft werden, ob eine solche überhaupt möglich sei. Im jetzt hängigen Bau-

verfahren und im Hinblick auf die allgemeine Situation auf den Finanzmärkten sei es „illusorisch“, ein entsprechendes Gesuch mit Erfolg stellen zu wollen.

3.1 Tatsächlich verlangt die Vorinstanz die Zahlung der Nachsteuern und Busse nicht aus dem laufenden Einkommen. Vielmehr wies sie das Erlassgesuch ab, weil die Beschwerdeführerin auf ihr Vermögen zurückgreifen könne (vgl. auch E. F.a). Den damit verbundenen notwendigen Eingriff in das der Altersvorsorge dienende Vermögen erklärte sie mit der strengeren Erlasspraxis, die bei Nachsteuern und Bussen zur Anwendung komme.

Es ist zunächst zu untersuchen, ob die EEK im vorliegenden Fall für *Nachsteuern und Bussen* im Zusammenhang mit einem Steuerhinterziehungsverfahren zu Recht eine strengere Erlasspraxis anwendet und mit dieser Begründung der Gesuchstellerin einen Eingriff in das der Altersvorsorge dienende Vermögen zumuten darf.

3.1.1 Die EEK begründet die strengere Praxis mit der Systematik der Steuererlassverordnung:

Zunächst führt sie aus, es sei grundsätzlich unerheblich, weshalb eine gesuchstellende Person in die geltend gemachte Notlage geraten sei. Vorbehalten blieben gemäss Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung die Bestimmung von Art. 10 derselben Verordnung, welche in Abs. 1 die anerkannten Ursachen für eine Notlage nenne. Subjektive Faktoren müssten allerdings auch ohne explizite Erwähnung in der Verordnung berücksichtigt werden. Aus Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung sei im „*Umkehrschluss und als allgemeines Prinzip“* nämlich abzuleiten, dass alle *andere Ursachen*, als diejenigen in Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung genannten, als von der gesuchstellenden Person „selbst verursacht“ und „selbst verschuldet“ zu gelten hätten. Dies sei beim Entscheid zu berücksichtigen. Diese Auffassung werde zudem durch folgende Bestimmungen der Steuererlassverordnung bestätigt: Art. 3 Abs. 1-3, Art. 10 Abs. 1 Bst. b (im Umkehrschluss), Art. 10 Abs. 2, Art. 11 Abs. 1 Satz 3, Art. 12 Abs. 2.

Dieses „allgemeine Prinzip“ – nämlich die Berücksichtigung des objektiven und subjektiven Verhaltens in den Vorjahren bei *nicht anerkannten* Ursachen für eine Notlage – komme bei Gesuchen um Erlass der Nachsteuern und Bussen ebenfalls zur Anwendung. Hätte die

steuerpflichtige Person ihre Deklarationspflicht korrekt und innert Frist erfüllt, wäre sie periodengerecht aufgrund ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit veranlagt worden. Ergebe sich nachträglich, dass rechtskräftige Veranlagungen für eine oder mehrere Steuerjahre unvollständig seien, so liege es in der Natur der Sache, dass die Abtragung dieser Gesamtforderung eine Härte in sich berge. Dies könne für sich allein betrachtet jedoch nicht als Erlassgrund berücksichtigt werden. Den finanziellen Verhältnissen sei bei der Bemessung der Busse bereits Rechnung getragen worden. Die EEK könne die vom Gesetzgeber gewollte Härte der gesetzlichen Ordnung nicht über einen Steuererlass ganz oder teilweise mildern. Einer gesuchstellenden Person, die zwar über ein bescheidenes Einkommen aber über Vermögen verfüge, das die offenen Nachsteuern und Bussen übersteige, könne ein Eingriff in das eigentlich für die Altersvorsorge reservierte Vermögen deshalb ohne Weiteres zugemutet werden.

3.1.2 Zu dieser auch im vorliegenden Fall zur Anwendung gelangten Auslegung der genannten Bestimmungen der Steuererlassverordnung durch die Vorinstanz hat das Bundesverwaltungsgericht Folgendes festzuhalten:

3.1.2.1 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der in Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung verankerte Vorbehalt sich ausschliesslich auf Abs. 2 des Art. 10 (und nicht auch auf Abs. 1) der Steuererlassverordnung bezieht (vgl. E. 2.6.2). Strengere Massstäbe bei der Beurteilung von Erlassgesuchen sollen vor allem dann gelten, wenn die steuerpflichtige Person z.B. wegen Leichtsinns und überhöhten Lebensstandards erheblich zur angespannten finanziellen Situation beigetragen hat. Ziel der Regelung ist es – wie dies schon in der Zielbestimmung von Art. 1 Abs. 1 Steuererlassverordnung zum Ausdruck kommt – zu verhindern, dass ein Steuererlass zur Bevorzugung anderer Gläubiger gegenüber dem Staat führt.

3.1.2.2 Die Verordnung zählt in Art. 10 Abs. 1 „namentlich anerkannte“ Ursachen auf, die zu einer Notlage geführt haben. Damit nennt sie *beispielhaft mögliche* Ursachen (vgl. E. 2.6.2). Somit ist klarzustellen, dass die Aufzählung von Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – keinesfalls abschliessend ist. Auch andere anzuerkennende Ursachen für eine Notlage sind denkbar. Der „Umkehrschluss“ (und daraus abgeleitet das „allgemeine Prinzip“), wonach sämtliche anderen, nicht in Art. 10 Abs. 1 Steuerer-

lassverordnung genannten Fälle, als von der Gesuchstellerin „selbst verursacht“ und „selbst verschuldet“ zu gelten hätten und aus diesen Gründen – wie bei Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung – auch im vorliegenden Fall eine strengere Praxis anzuwenden sei – ist demzufolge unzutreffend.

3.1.2.3 Schliesslich gilt es bei der Beurteilung von Nachsteuern als Folgen eines Steuerhinterziehungsverfahrens zu berücksichtigen, dass gemäss der Konzeption des DBG (im Unterschied zum BdBSt) die Steuernachforderung aus dem Zusammenhang mit dem Steuerstrafrecht herausgelöst worden ist. Dies führt dazu, dass die Steuernachforderung ihrer *Rechtsnatur* nach nicht (mehr) als besonders geartete, vom eigentlichen Steueranspruch verschiedene öffentlichrechtliche Forderung gilt. Die Nachsteuer stellt 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 (vgl. statt vieler BGE 121 II 273 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).

3.1.2.4 Die von der Vorinstanz vorgebrachten Argumente zur Rechtfertigung der generell strengeren Praxis bei der Beurteilung des Erlasses der Nachsteuern halten einer Überprüfung des vorliegenden Falles durch das Bundesverwaltungsgericht folglich nicht Stand. Sie beruhen auf einer unzutreffenden Auslegung der Bestimmungen der Steuererlassverordnung (vgl. E. 3.1.2.1, E. 3.1.2.2) sowie auf einer Verkennung der Rechtsnatur der Nachsteuer (vgl. E. 3.1.2.3). Das in einem Hinterziehungsverfahren festgestellte und dort zur Strafsanktion führende Verschulden ist deshalb bei der Beurteilung der Nachsteuern im Erlassverfahren nicht dahingehend (erneut) zu berücksichtigen, als dass dies vorliegend zur Anwendung einer grundsätzlich strengeren Erlasspraxis führt. Für die allenfalls schuldhafte Verletzung steuerrechtlicher Verhaltensnormen können Sanktionen, wie z.B. Bussen, ausgesprochen werden (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 370 ff.). Da der Erlass von Übertretungsstrafen im Bundesrecht eine singuläre Konstellation darstellt, ist hingegen bei deren Beurteilung auch im hier zu prüfenden Fall eine strengere Praxis angezeigt (E. 2.8.2). (Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle angefügt, dass die [bernisch] kantonale Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Bezug und die Verzinsung

von Abgaben und anderen zum Inkasso übertragenen Forderungen, über Zahlungserleichterungen, Erlass sowie Abschreibungen infolge Uneinbringlichkeit [Bezugsverordnung, BEZV, BSG 661.733] hinsichtlich Nachsteuern und Bussen eine explizit andere Regelung enthält als die Steuererlassverordnung. Gemäss Art. 40 Abs 4 BEZV werden Bussen und damit zusammenhängende Nachsteuern nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen. Es gilt auf kantonaler Ebene für Nachsteuern und Bussen somit eine generell strengere Erlasspraxis).

3.2 Als Nächstes ist zu prüfen, ob auch gestützt auf diese Auslegung der Steuererlassverordnung die Vorinstanz der Beschwerdeführerin zu Recht zumutet, zur Zahlung der Nachsteuern und Busse ihre Liegenschaft weiter zu belasten. Der amtliche Wert der Liegenschaft beträgt Fr. 278'000.--. Den Verkehrswert hat die Bank am 4. Juli 2008 auf Fr. 417'000.-- geschätzt, allerdings könne der Wert ohne Weiteres auch um 50% tiefer liegen (vgl. Beilage 8 Anhang 2, Schreiben der Gläubigerbank vom 4. Juli 2008 an den Sohn der Beschwerdeführerin; vgl. hierzu E. 3.2.1.2). Sie ist mit einer Hypothek von Fr. 132'000.-- belastet. Eine Erhöhung des Kredits auf Fr. 350'000.-- (wohl zur Deckung sämtlicher Schulden) hat die Bank am 8. Juli 2008 auf Nachfrage des Sohnes der Beschwerdeführerin abgelehnt (vgl. Beilage 8 Anhang 1).

3.2.1

3.2.1.1 Im Zusammenhang mit der Erhöhung des Hypothekarkredites gilt es zu beachten, dass die Liegenschaft im Gesamteigentum steht (vgl. E. C, F.a). Die Vorinstanz verlangt, die Beschwerdeführerin habe sich betreffend die Hypothekarkrediterhöhung „mit den übrigen Erben abzusprechen“. Dabei hat sich die Vorinstanz nicht näher mit den zivilrechtlichen Voraussetzungen für ein solches Vorgehen auseinandergesetzt. Steht eine Liegenschaft im Gesamteigentum, bedarf es zur Ausübung des Eigentums und insbesondere zur Verfügung über die Sache des einstimmigen Beschlusses aller Gesamteigentümer (Art. 653 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Solange die Gemeinschaft dauert, ist ein Recht auf Teilung oder die Verfügung über einen Bruchteil der Sache ausgeschlossen (Art. 653 Abs. 3 ZGB). Die Beschwerdeführerin verfügt folglich über keine rechtlichen Möglichkeiten, ihre Söhne für die Erhöhung des Kredites in die Pflicht zu nehmen. Ob ihre Söhne überhaupt einer solchen Erhöhung zustimmen würden, erscheint gerade auch ange-

sichts der Unsicherheiten betreffend des Werts der Liegenschaft (vgl. nachfolgend E. 3.2.1.2) wenig wahrscheinlich.

3.2.1.2 Hinsichtlich der Umstände der Hypothekarkrediterhöhung gilt es überdies zu bedenken, dass aufgrund des angrenzenden Bauprojekts unbestrittenermassen ein Wertverlust der Liegenschaft droht (vgl. auch Beilage 19, Schreiben der EEK an die Beschwerdeführerin vom 25. November 2008, bereits aufgrund der Aktenlage wird auf die Erstellung und Einreichung eines Verkehrswertgutachtens verzichtet). Die Bank spricht von einem möglicherweise hälftigen Wertverlust (Beilage 8 Anhang 1, Schreiben der Gläubigerbank vom 4. Juli 2008 an den Sohn der Beschwerdeführerin), was von der Gemeinde allerdings nicht bestätigt wird (Beilage 15, Antrag des Zentralen Erlassdienstes vom 27. Oktober 2007). In welchem Umfang der Wertverlust eintreten wird, ist zum heutigen Zeitpunkt offenbar noch nicht abschätzbar. Jedenfalls kann angenommen werden, dass diese unsichere Lage mit grösster Wahrscheinlichkeit die Aufnahme eines Kredites erschweren, wenn nicht gar verunmöglichen wird.

3.2.1.3 Hinsichtlich der finanziellen Möglichkeiten der Beschwerdeführerin ist festzustellen, dass sie – gemäss Berechnung der Vorinstanz – mit Fr. 2'369.-- (AHV-Rente Fr. 2'210.--, Wertschriftenerträge Fr. 3.--, Einkünfte aus dem Anteil an der Erbengemeinschaft Fr. 156.--) unbestrittenermassen über ein bescheidendes Einkommen verfügt. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet es – gerade auch mit Blick auf die aktuell schwierige Lage auf den Finanzmärkten, die sich im Verlaufe des vorliegenden Verfahrens zunehmend verschärft hat, und vor dem Hintergrund, dass sich für das Grundstück ein Wertverlust abzeichnet – für eher zweifelhaft, dass sie damit überhaupt eine Erhöhung ihres Hypothekarkredites im Umfang von rund Fr. 9'100.-- erlangen könnte.

3.2.1.4 Die Steuererlassverordnung verlangt bei der Beurteilung eines Erlassgesuches die Berücksichtigung der gesamten wirtschaftlichen Situation der gesuchstellenden Person (vgl. E. 2.8.1, E. 3.). Dies bedeutet, dass in die Beurteilung eines Erlasses etwa auch die ausstehenden Steuer- und Bussenforderungen von Kanton und Gemeinde miteinzubeziehen sind.

Im vorliegenden Fall gilt es deshalb zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin dem Kanton und der Gemeinde Steuern und Bussen im Betrage von Fr. 58'486.-- (Nachsteuern 2001 und Bussen 2006) schuldet. Spezifisch ist zu beachten, dass das entsprechende Erlass-

gesuch am 2. April 2007 abgelehnt wurde (vgl. E. F.b), das Bundesgericht am 25. Mai 2007 die dagegen eingereichte subsidiäre Verfassungsbeschwerde abgewiesen hat, soweit darauf einzutreten war und die kantonale Erlassbehörde mit Entscheid vom 1. Juni 2007 auf das für die kantonalen und kommunalen Steuern eingereichte Revisionsgesuch nicht eingetreten ist. Auch zur Begleichung dieser Forderungen müsste die Beschwerdeführerin den Hypothekarkredit erhöhen. Insgesamt müsste dieser zur Begleichung aller öffentlichrechtlicher Forderungen folglich um Fr. 67'562.95 (auf rund Fr. 200'000.--) aufgestockt werden. Ist aber aus der Sicht des Bundesverwaltungsgerichts die zusätzliche Aufnahme eines Hypothekarkredites zur Zahlung der direkten Bundessteuern und Busse bereits zweifelhaft, so erscheint es umso weniger möglich, dass die Beschwerdeführerin angesichts ihres geringen Einkommens für die ausstehenden Forderungen von Kanton und Gemeinde ihren Kredit erhöhen könnte. Daran würde auch nichts ändern, wenn ihr Konkubinatspartner bereit wäre, die höheren Kosten mitzutragen, ist er doch nicht Gesamteigentümer der Liegenschaft und damit nicht Schuldner gegenüber der Bank.

Die Vorinstanz vertritt zwar die Auffassung, auch mit Blick auf einen allfälligen Wertverlust sei die Zahlung von rund Fr. 9'100.-- noch immer möglich. Tatsächlich erscheint diese Schuld – gerade auch im Vergleich mit den übrigen Schulden der Beschwerdeführerin – als relativ gering. Mit einer solchen Betrachtungsweise wird aber die gesamtwirtschaftliche Perspektive verlassen und die Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden Nachsteuern und Busse isoliert beurteilt, was faktisch zu einer Privilegierung der direkten Bundessteuern führte. Eine voneinander isolierte Beurteilung der einzelnen Steuerforderungen könnte beispielsweise zur Folge haben, dass die Steuerforderungen von Bund sowie von Kanton und Gemeinde je für sich allein genommen zwar innert absehbarer Frist abzahlbar wären, indes gesamthaft betrachtet die finanzielle Leistungsfähigkeit der gesuchstellenden Person übersteigen würden. Eine solche Betrachtungsweise würde den wirtschaftlichen Verhältnissen des konkreten Einzelfalles aber offensichtlich nicht gerecht werden.

3.2.2 Alle diese Faktoren (E. 3.2.1.1-3.2.1.4) in einer Gesamtsicht führen zu einer Konstellation, die den vorliegenden Fall aussergewöhnlich machen. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet es als höchst unwahrscheinlich, dass die Beschwerdeführerin unter all diesen Umständen eine Erhöhung ihres Kredites überhaupt erhältlich

machen könnte. Die Frage, ob der Eingriff in ihr noch vorhandenes Vermögen überhaupt zumutbar wäre (vgl. E. 2.7.2), kann deshalb offen bleiben.

3.3 Es stellt sich im Weiteren die Frage, ob der Beschwerdeführerin die Zahlung der Nachsteuern und Busse aus ihrem *restlichen Vermögen* möglich ist oder gewesen wäre (vgl. E. 2.8.1).

3.3.1 Mit der Begründung, dass der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Fälligkeit eine Tilgung mehr als der Hälfte aller Steuerforderungen (von Kanton, Gemeinde und Bund) möglich gewesen wäre, wirft die Vorinstanz der Beschwerdeführerin den Vermögensverzehr ihres Bankguthabens von Fr. 44'889.-- (per 31. Dezember 2005) auf rund Fr. 2'000.-- vor. Sie geht dabei davon aus, dass dieser mehrheitlich auf die Kosten für die ergriffenen Rechtsmittel- und Erlassverfahren zurückzuführen ist. Die Vorinstanz argumentiert, die Beschwerdeführerin hätte, statt aufwändige Rechtsmittelverfahren anzustrengen, die Steuern (bzw. einen grossen Teil davon) bezahlen sollen. In den angestrengten Rechtsmittelverfahren sei sie zudem unterlegen. Dieses Verhalten spreche für das Vorliegen einer selbstverschuldeten Notlage und lasse auf einen fehlenden Zahlungswillen schliessen. Dies sei bei der Beurteilung des Erlassgesuches ebenfalls zu berücksichtigen. Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, einer Person, gegen die ein Steuerhinterziehungsverfahren laufe, dürfe nicht verwehrt werden, sich gegen eine solche Anschuldigung zur Wehr zu setzen. Die EEK könne ihr deshalb den mit den Rechtsmittelverfahren zusammenhängenden Vermögensverzehr nicht zum Vorwurf machen.

3.3.2 Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts lässt sich der Vorhalt der Vorinstanz aus rechtsstaatlichen Gründen nicht halten. Eine Person, welche von einem Verfahren wegen Steuerhinterziehung betroffen ist, muss gegen einen solchen Vorwurf die entsprechenden Rechtsmittel ergreifen können. Aus der Erfolglosigkeit der angestrengten Verfahren, welches vom Bundesgericht im Übrigen in einer so genannten Fünferbesetzung entschieden worden ist und in dem sich Fragen zum Verhältnis von Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren zueinander stellten, kann nicht geschlossen werden, der Beschwerdeführerin fehle der Zahlungswille überhaupt. Der Erlass kann deshalb nicht mit der von der Vorinstanz vorgebrachten Begründung verweigert werden. Der Vermögensverzehr im Umfang, indem er für Rechtsmittelverfahren eingesetzt wurde, muss bei der Beurteilung des Erlassge-

suches unbeachtlich bleiben. Ob es sich bei mutwilliger Prozessführung gleich verhielte, kann dahingestellt bleiben, denn die Vorinstanz macht nicht geltend, der Beschwerdeführerin sei durch die jeweils entscheidenden Gerichte mutwillige Prozessführung vorgehalten worden.

4.

Des Weiteren ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die Nachsteuern und die Busse in Höhe von Fr. 9'076.95 aus ihrem monatlichen Einkommen bezahlen kann. Die Vorinstanz ist auf diese Frage nicht näher eingegangen, weil sie das Gesuch hauptsächlich mit der Begründung abwies, die Beschwerdeführerin könne zu deren Zahlung ihr Reinvermögen einsetzen (vgl. E. 3.1). Zu den Einkommensverhältnissen hat die Vorinstanz aber klar festgehalten, dass die Beschwerdeführerin damit grundsätzlich in der Lage sei, ihr Existenzminimum zu decken (vgl. dazu sogleich E. 4.1.1).

4.1

4.1.1 Bei der Ermittlung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (monatlicher Notbedarf, notwendige Lebenshaltungskosten) hat sich die Vorinstanz auf die Angaben der Beschwerdeführerin abgestützt. Allerdings hat sie die Prämie für die nicht obligatorische Krankenversicherung (in Höhe von Fr. 87.--) sowie die monatliche Verzinsung (in Höhe von Fr. 300.--) des bei ihrem Sohn aufgenommenen Darlehens nicht miteinbezogen. Zu Recht hat die Beschwerdeführerin diese Korrekturen nicht beanstandet (vgl. Kreisschreiben Nr. B 3 vom 1. März 2001, Richtlinien über die Berechnung des Existenzminimums der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkurssachen für den Kanton Bern). Den Ausgaben von insgesamt Fr. 2'191.-- (Grundbetrag Fr. 775.--, Hypothekarzins Fr. 850.--, Nebenkosten/Unterhaltskosten Fr. 150.--, Krankenkassenprämie Fr. 196.--, Selbstbehalte Fr. 200.--, Hausrat- und Haftpflichtversicherung Fr. 20.--) stellte sie die Einnahmen von Fr. 2'369.-- (AHV-Rente Fr. 2'210.--, Wertschriftenerträge Fr. 3.--, Einkünfte aus dem Anteil an der Erbengemeinschaft Fr. 156.--) gegenüber und errechnete einen geringen Überschuss von Fr. 178.--. Gestützt darauf stellte sie fest, dass die Beschwerdeführerin in der Lage sei, ihren Notbedarf zu decken. Basierend auf den weiteren Angaben der Beschwerdeführerin, wonach ihr Konkubinatspartner Fr. 800.-- zum Hypothekarzins und den allgemeinen Lebenskosten beitrage (Beilage 6, Schreiben der Beschwerdeführerin an die EEK vom 4. Juli 2008), hat die EEK sodann betont, dass die Beschwerdeführerin

damit „gut in der Lage“ sei, ihren Notbedarf zu decken, habe dieser Beitrag doch für sie eine finanzielle Entlastung zur Folge.

4.1.2 Die Beschwerdeführerin wendet vor Bundesverwaltungsgericht gegen diese Berechnung ein, es gehe nicht an, dass die EEK ihr den monatlichen Beitrag ihres ehemaligen Konkubinatspartners von Fr. 800.-- in vollem Umfang anrechne. Bei diesem Betrag handle es sich nicht um Einnahmen. Für den Zweipersonenhaushalt fielen auch Mehrausgaben an. Ihr könne höchstens Fr. 400.-- pro Monat als Beitrag an den Hypothekarzins angerechnet werden. Allerdings sei es unter den gegebenen Umständen – gemeint ist das nicht mehr gelebte Konkubinat – nicht mehr angemessen, ihr den Grundbetrag für zwei erwachsene Personen, welche im selben Haushalt leben (in Höhe von Fr. 775.--), anzurechnen. Vielmehr müsse auf den Grundbetrag für eine alleinstehende erwachsene Person (in Höhe von Fr. 1'100.--) abgestellt werden.

4.1.3 Zu diesen Einwänden ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin das Ende der seit 2001 bestehenden Haushaltungsgemeinschaft – und damit die angebliche Verschlechterung ihrer finanziellen Lage – weder belegt noch näher substantiiert hat. Die Vorinstanz hat ihrer Berechnung deshalb korrekterweise den Grundbedarf für zwei erwachsene Personen zu Grunde gelegt. Wie die Beschwerdeführerin indes mit Recht vorbringt, fallen für einen Zweipersonenhaushalt auch Mehrkosten an, weshalb ihr der Beitrag des Konkubinatspartners nicht vollumfänglich anzurechnen ist. Allerdings darf aufgrund des Konkubinats davon ausgegangen werden, dass ihr Konkubinatspartner die Hälfte des Hypothekarzinses (Fr. 425.--) trägt. Auf dieser Grundlage errechnet das Bundesverwaltungsgericht einen monatlichen Überschuss von Fr. 603.--.

Selbst wenn die Einwände der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen wären (Anrechnung des Grundbedarfs für eine alleinstehende Person von Fr. 1'100.-- und die Anrechnung von Fr. 400.-- an den Hypothekarzins), würde dies nichts daran ändern, dass sie damit noch immer in der Lage wäre, ihren Notbedarf zu decken. Dabei verbliebe ein monatlicher Überschuss von Fr. 253.--.

4.2 Nachfolgend ist auf dieser Basis zu beurteilen, ob die Beschwerdeführerin mit dem Einkommensüberschuss von Fr. 603.-- sowie dem noch vorhandenen Bankguthaben von rund Fr. 2'000.-- (vgl. E. 4.1.1)

die Nachsteuern und Busse „innert absehbarer Zeit“ vollumfänglich abzahlen könnte (E. 2.6.1). Die Vorinstanz hält praxisgemäss einen Zeitraum von zwei bis drei Jahren für absehbar. Da für Bussen eine strengere Erlasspraxis gilt, wird hierfür von vier bis sechs Jahren ausgegangen.

4.3 Wären mit dem Überschuss allein die hier diskutierten Nachsteuern und Bussen zu begleichen, wäre eine Abzahlung innert absehbarer Frist in diesem Sinn ohne Weiteres möglich. Bei dieser Beurteilung ist aber wiederum die gesamte wirtschaftliche Situation zu berücksichtigen. Massgebend ist in erster Linie die Sachlage im Zeitpunkt des Entscheides der Erlassbehörde, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, sowie die Aussichten für die Zukunft (E. 2.8.1, vgl. auch E. 3.2.1.4).

Neben den Forderungen des Bundes im Gesamtbetrag von Fr. 9'076.95 hat die Beschwerdeführerin mit ihrem Einkommensüberschuss auch für folgende finanziellen Verpflichtungen einzustehen: Die Steuerforderungen von Kanton und Gemeinde in der Höhe von Fr. 58'486.-- (Nachsteuern 2001 und Bussen 2006), die aufgelaufenen Steuern pro 2007 von Fr. 2'807.-- (gemäss Steuererklärung 2007, Beilage 12 Anhang) und die laufenden Steuern (Betrag unbekannt) sowie die Darlehensforderung (nach unwidersprochener Darstellung der Beschwerdeführerin für Anwalts- und Gerichtskosten) ihres Sohnes im Betrage von Fr. 143'016.--. Die Vorinstanz wendet bezüglich dieses Darlehens ein, dessen Höhe stünde in einem offensichtlichen Missverhältnis zu den auferlegten Nachsteuern und Bussen. Die Kosten mögen zwar tatsächlich als hoch erscheinen. Dieser Frage ist aber vorliegend nicht näher nachzugehen: Denn im Erlassverfahren – als Institut der Steuervollstreckung – ist ausschliesslich zu prüfen, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen erfüllt sind; eine Befugnis zur Überprüfung vorangegangener Entscheidungen, die Begründetheit der Steuerforderung betreffend, besteht nicht (vgl. E. 2.3). Wie bereits ausgeführt, hat die Vorinstanz nicht geltend gemacht, der Beschwerdeführerin sei mutwillige Prozessführung vorgehalten worden (vgl. E. 3.3.2), weshalb auf die Höhe der für diese Rechtsmittelverfahren entstandenen Kosten nicht weiter einzugehen ist. Jedenfalls ist diese Forderung nicht etwa Folge eines überhöhten Lebensstandards oder eines anderen in Art. 10 Abs. 2 der Steuererlassverordnung genannten Grundes (vgl. E. 2.6.3), so dass sie bei der Beurteilung der gesamten wirtschaftlichen Verhältnissen nicht zu berücksichtigen wäre.

In (gerundeten) Prozenten berechnet, stehen die Schulden in folgendem Verhältnis zueinander: 5% (Bund) zu 30% (Kanton und Gemeinde) zu 65% (Private). Die anteilsmässige Berücksichtigung (d.h. nach ihrem Summenverhältnis) aller Schuldner rechtfertigt sich nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts aufgrund einer analogen Anwendung der allgemeinen Grundsätze des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts. Dazu gehören das Prinzip der Gleichbehandlung der Gläubiger (Art. 220 SchKG) sowie der Grundsatz, wonach im Konkurs die Steuerforderung mangels einer Ausnahmevorschrift kein Vorzugsrecht (Konkursprivileg) gegenüber anderen Gläubigeransprüchen geniesst (vgl. etwa KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7. Aufl., Bern 2003, § 42 N 54 ff., 64 ff., § 25 N 2 ff., § 30 N 6; BLUMENSTEIN/ LOCHER, a.a.O., S. 498; HANS FREY, Kom DBG, N. 34 zu Art. 165 DBG). Durch die genannte Vorgehensweise wird dem rechtlich verankerten Erfordernis, die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen (Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung), Rechnung getragen. Hingegen sind Schulden gegenüber privaten Gläubigern dann nicht zu berücksichtigen, sofern es sich um einen Anwendungsfall von Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung handelt (vgl. E. 2.6.3).

Die Beschwerdeführerin hätte folglich die ausstehenden Schulden in diesem Verhältnis zu bedienen. Monatlich könnten so für die Abzahlung der Forderungen des Bundes rund Fr. 30.-- aufgewendet werden. Dass damit eine Abzahlung weder der Nachsteuern noch der Busse innert absehbarer Zeit möglich ist, erscheint offensichtlich (für die Nachsteuern würde sie gut 14 Jahre benötigen, für die Busse 11 Jahre). Die Beschwerdeführerin ist Rentnerin. Eine positive Veränderung der Einkommensverhältnisse ist deshalb kaum zu erwarten. Angesichts des bescheidenen Einkommens können ihr weitere Einschränkungen der Lebenshaltung – gerade auch mit Blick auf ihren gesundheitlichen Zustand, der die kantonalen Behörden sogar dazu veranlasst habe, den Bezug der Nachsteuern und Bussen zu „sistieren“ (vgl. E. F.b) – keinesfalls mehr zugemutet werden. Die Abzahlung der in diesem Verfahren in Rede stehenden Nachsteuern und Busse innert angemessener Frist ist somit unter den wesentlichen Gesichtspunkten nicht mehr zu bewältigen. Der geschuldete Betrag steht offensichtlich in einem Missverhältnis zu ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit. Die Vorinstanz gibt zu bedenken, ein Erlass der direkten Bundessteuern würde privaten Gläubigern zu Gute kommen. Dieser Einwand bleibt

irrelevant, handelt es sich bei der Forderung des privaten Gläubigers doch nicht um einen Anwendungsfall von Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung (vgl. oben).

Aus all diesen Gründen sind der Beschwerdeführerin sowohl die Nachsteuern wie auch die Busse betreffend die direkte Bundessteuer zu erlassen.

5.
Folglich ist die Beschwerde gutzuheissen. Der obsiegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der Beschwerdeführerin wird eine Parteientschädigung von Fr. 1'350.-- zugesprochen (Art. 8 ff. sowie Art. 13 f. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht, SR 173.320.2).

6.
Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG, SR 173.110]; vgl. auch MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.48; ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., § 31 N. 33).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen und der vorinstanzliche Entscheid aufgehoben.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 900.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

3.
Der Beschwerdeführerin wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung von Fr. 1'350.-- zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

Versand: