Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-4478/2009
{T 0/2}

Urteil vom 13. Juli 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Daniel de Vries Reilingh, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Gabriela Meier.

Parteien

X._____,...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Erlass direkte Bundessteuer.

Sachverhalt:

A.
X._____, geboren ****, wurde für die direkte Bundessteuer des Jahres 2004 zu einem Steuerbetrag in der Höhe von Fr. 99'601.50 rechtskräftig veranlagt, wovon noch Fr. 98'265.90 (ohne Verzugszins) ausstehend sind.

B.
Am 20. September 2006 richtete X._____ für die noch ausstehende Bundessteuer des Jahres 2004 in der Höhe von Fr. 98'265.90 ein Erlassgesuch an die Steuerverwaltung des Kantons A._____. Er brachte hauptsächlich vor, sein Einzelunternehmen befinde sich aufgrund eines Brandes Ende des Jahres **** in einer finanziell schwierigen Lage. Dank Versicherungsleistungen habe das Unternehmen weiter bestehen können. Der niedergebrannte Gebäudekomplex sei durch zwei Neubauten – ein Mehrfamilienhaus und eine Werkhalle mit Büroräumlichkeiten – ersetzt worden. X._____ führte weiter aus, durch den Verkauf der Eigentumswohnungen habe ein Gewinn von Fr. 902'800.-- erwirtschaftet werden können, die finanzielle Lage des Unternehmens habe sich dadurch aber nur kurzfristig verbessert. Im Jahr 2005 habe das Unternehmen (ohne Unternehmerlohn) einen Verlust von Fr. 111'476.-- verzeichnet.

C.
Die EEK wies das Erlassgesuch mit Entscheid vom 28. Mai 2009 ab und erliess aber den bis zum Datum des Entscheids aufgelaufenen Verzugszins. In ihrer Begründung führte die EEK aus, X._____ sei in den vergangenen Jahren zwar nicht in der Lage gewesen, sein Existenzminimum aus den laufenden Einnahmen zu decken, doch rechtfertige dieser Umstand allein noch keinen Steuererlass. Da durch den Verkauf der Eigentumswohnungen ein sehr hoher Gewinn erzielt worden sei, hätte mit entsprechend hohen direkten Bundessteuern gerechnet und hätten entsprechende Rücklagen gebildet werden müssen. Die Vorinstanz führte zu den Vermögensverhältnissen aus, X._____ verfüge über ein erhebliches Vermögen, das die geschuldete Steuer um ein Mehrfaches übersteige. Der allenfalls als Bestandteil der unentbehrlichen Altersvorsorge anrechenbare Teil des Vermögens werde ausserdem durch die Bezahlung der ausstehenden direkten Bundessteuer nicht berührt. Schliesslich wies die Vorinstanz darauf hin, der exakte Verkehrswert der Liegenschaft und das Ge-

schäftsvermögen lasse sich aufgrund der vorhandenen Akten nicht berechnen.

D.
Dagegen erhob X._____ (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 10. Juli 2009 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragte, der Entscheid der Vorinstanz sei dahingehend zu ändern, dass ihm die direkte Bundessteuer 2004 im gesamten noch nicht bezahlten Betrag von Fr. 98'265.90 (und konsequenterweise ebenso der Zins darauf) erlassen werde. Zudem sei auf die Erhebung von Kosten zu verzichten. Der Beschwerdeführer brachte vor, die Vorinstanz habe die tatsächliche, aktuelle Lage nicht ausreichend berücksichtigt. Seine Erwerbstätigkeit sei stark defizitär und er sei aufgrund einer Krebserkrankung auch gesundheitlich schwer beeinträchtigt. Selbst bei Gewährung des Steuererlasses verbleibe dem Beschwerdeführer ein Vermögen von lediglich Fr. 100'000.--, was eine zu geringe Altersvorsorge darstelle.

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 25. Januar 2010 beantragte die EEK die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

F.
Mit Verfügung vom 19. Februar 2010 wies das Bundesverwaltungsgericht darauf hin, dass die Firma Y._____, gemäss Publikation im Schweizerischen Handelsamtsblatt ([Datum], Nr. [Nr.], Jahrgang [Nr.]) infolge Geschäftsaufgabe erloschen sei und forderte den Beschwerdeführer auf, seine veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse darzutun und zu belegen.

G.
Der Beschwerdeführer kam dieser Aufforderung am 15. März 2010 nach und hielt gleichzeitig an seiner Beschwerde fest. Die Vorinstanz hielt in ihrer Stellungnahme vom 7. April 2010 weiterhin am Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest.

H.
Mit Schreiben vom 17. April 2010 ersuchte der Beschwerdeführer um Einreichung einer schriftlichen Stellungnahme. Diesem Gesuch wurde mit Verfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. April 2010 entsprochen.

I.
Mit Eingabe vom 26. April 2010 hielt der Beschwerdeführer am gestellten Hauptantrag fest und beantragte eventualiter einen Teilerlass von wenigstens 60% der geschuldeten Steuer (und des ganzen Zinses). Weiter sei auf die Erhebung von Kosten in jedem Fall zu verzichten.

J.
Der Beschwerdeführer reichte mit Eingabe vom 11. Mai 2010 ein "Verkehrswertgutachten" der Liegenschaft ein. Die Vorinstanz beantragte mit Eingabe vom 28. Mai 2010 erneut, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen. Weiter sei die kantonale Bezugsbehörde anzuweisen, auf begründetes Gesuch hin und unter Sicherstellung der für das Jahr 2004 geschuldeten direkten Bundessteuer eine Stundung vorerst bis Ende 2010 zu gewähren.

Auf die Begründung der Eingaben ans Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der Erwägungen näher eingegangen.

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).

1.2
1.2.1 Streitgegenstand ist das Rechtsverhältnis, welches Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Nicht die Verfügung selbst ist also Streitgegenstand (sie bildet das Anfechtungsobjekt), sondern das in der Verfügung geregelte oder zu regelnde, im Beschwerdeverfahren noch streitige Rechtsverhältnis. Der Streitgegenstand darf demzufolge nicht über das Anfechtungsobjekt hinausgehen. In der streitigen öffentlichen Rechtspflege erscheint vor allem wichtig,

dass der Prozess auf den Streitgegenstand beschränkt ist (die Rechtsmittelinstanz hat keine allgemeine Aufsicht über die Verwaltung); im Laufe des Beschwerdeverfahrens darf der Streitgegenstand nicht erweitert und qualitativ verändert werden. Er kann sich höchstens verengen und um nicht mehr strittige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten. Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen, sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen. Das bedeutet auch, dass die Rechtsmittelinstanz im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens in der Regel die Verfügung nur insoweit überprüfen darf, als sie angefochten ist (BGE 131 II 200 E. 3.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.8).

1.2.2 Anfechtungs- und Beschwerdeobjekt ist vorliegend der Entscheid der Vorinstanz vom 28. Mai 2009, in dessen Ziffer 2 der bis zum Datum dieses Entscheids aufgelaufene Verzugszins erlassen wurde. Der Beschwerdeführer beantragt nun, es sei konsequenterweise ebenso der Zins auf dem ausstehenden Steuerbetrag zu erlassen. Soweit die Vorinstanz darüber bereits im Sinn des Antrags des Beschwerdeführers entschieden hat (Erlass des Verzugszins bis zum 28. Mai 2009), ist dies zwischen den Parteien nicht mehr streitig. Der Beschwerdeführer hat in diesem Punkt mangels materieller Beschwer auch kein schutzwürdiges Interesse, was insofern ein Nichteintreten zur Folge hat.

1.3 Nebstdem ist der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten.

1.4

1.4.1 Das Bundesverwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest und bedient sich nötigenfalls verschiedener Beweismittel. Es nimmt die ihm angebotenen Beweise ab, wenn diese zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Von der Abnahme eines beantragten Beweismittels kann dann abgesehen werden, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn von vornherein gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag oder wenn das Bundesverwaltungsgericht den Sachverhalt aufgrund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (anti-

zipierte Beweiswürdigung; BGE 131 I 153 E. 3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 268 ff. und 320).

1.4.2 Die subjektive Beweislast besteht in der Verpflichtung einer Partei, eine Tatsache zu beweisen. Sie hat die zur Beweisführung geeigneten Beweismittel zu nennen und allenfalls zu beschaffen (sog. Beweisführungslast). Gilt die Untersuchungsmaxime, sind nicht in erster Linie die Parteien für das Einbringen des Prozessstoffes verantwortlich, sondern die Justizbehörde. Der Steuerpflichtige hat aber trotzdem bestimmte Mitwirkungspflichten, welche unter anderem auch in Beweisleistungspflichten bestehen (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 453 f.). Das Erlassgesuch muss mit den nötigen Beweismitteln schriftlich begründet eingereicht werden (Art. 167 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Wo der Untersuchungsgrundsatz endet und die Mitwirkungspflicht beginnt, lässt sich nicht allgemein festlegen. Die Mitwirkungspflicht gilt naturgemäss gerade für solche Tatsachen, welche eine Partei besser kennt als die Behörde und welche diese ohne ihre Mitwirkung gar nicht erheben könnte (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.50). Selbiges gilt auch für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, dem die Beschwerdegründe in sachbezogener Klarheit zu unterbreiten sind; erforderlich ist zumindest eine rudimentäre Auseinandersetzung mit den für das Ergebnis des angefochtenen Entscheids massgeblichen Erwägungen (Art. 52 VwVG; analog Art. 42 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG, SR 173.110]). Dem Gesuchsteller obliegt im Rahmen seiner Verfahrenspflichten, den Erlassbehörden Auskunft über seine wirtschaftlichen Verhältnisse zu erteilen (Art. 18 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer [Steuererlassverordnung, SR 642.121]).

1.4.3 Von der Mitwirkungspflicht ist die objektive Beweislast zu unterscheiden, welche die Folgen der Beweislosigkeit regelt. Nach herrschender Lehre und Praxis wird im Schweizer Steuerrecht die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen durch den Fiskus und für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen durch das Steuersubjekt getragen. Der Erlass bewegt sich im Bereich der steueraufhebenden Tatsachen (Urteil des Bundesver-

waltungsgerichts A-7164/2007 vom 3. Juni 2010 E. 1.4; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 453 f.; vgl. auch DANIEL SCHÄR, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 67 1999 S. 436 ff.).

2.

2.1 Der steuerpflichtigen Person, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der direkten Bundessteuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 167 DBG). Diese Bestimmung wird in der Steuererlassverordnung konkretisiert.

2.2 Der Steuererlass stellt den Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch dar, mit welchem das öffentliche Vermögen vermindert wird (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., 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; MICHAEL BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, in: 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 (BVGE 2009/45 E. 2.2; 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]).

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 Steuerforderung 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; BVGE 2009/45 E. 2.3). Die Erlassbehörde ist denn auch nicht befugt, Letztere nachzuprüfen (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, 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).

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 (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 (zum Ganzen BVGE 2009/45 E. 2.6).

2.6.1 Danach liegt eine solche vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist dies insbesondere 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3692/2009 vom 10. Dezember 2009 E. 2.7.2, veröffentlicht in: ASA 78 2010 S. 658 ff.; zu dieser Bestimmung sogleich E. 2.6.3; 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 gehören unter anderem erhebliche Geschäfts- und Kapitalverluste bei Selbständigerwerbenen und juristischen Personen, wenn dadurch die wirtschaftliche Existenz der Unternehmung sowie Arbeitsplätze gefährdet sind. Ein Erlass soll jedoch in der Regel nur dann gewährt werden, wenn auch die anderen gleichrangigen Gläubiger auf einen Teil ihrer Forderungen verzichten (Art. 10 Abs. 1 Bst. c 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-699/2009 vom 23. Dezember 2009 E. 2.6.3 und 3.2.4, veröffentlicht in: ASA 78 2010 S. 660 ff.; vgl. BEUSCH, Kom DBG, N. 15 f. 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 (BEUSCH, Kom DBG, N. 18 zu Art. 167 DBG). Während das Kriterium der Notlage ausschliesslich die wirtschaftliche Lage des Schuldners berücksichtigt, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich Billigkeitserwägungen (MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrens-

recht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 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 Arbeitslosigkeit oder Krankheit, Unglücksfälle usw. erheblich beeinträchtigt wird (zum Ganzen BVGE 2009/45 E. 2.7.1; ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., § 31 N. 14; ERNST KÄNZIG/URS BEHNISCH, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Band 4b, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl., Basel 1992, 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, 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. 31 zu Art. 167). Die Nichtgewährung 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 selbst bewohntes und (weitgehend) hypothekenfreies Wohneigentum belasten oder veräussern müssten oder es sich beim Vermögen um einen unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge handelt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7164/2007 vom 3. Juni 2010 E. 2.6.2, A-699/2009 vom 23. Dezember 2009 E. 2.7.2, veröffentlicht in: ASA 78 2010 S. 660 ff.; BEUSCH, Kom DBG, N. 19 zu Art. 167 DBG). Kapitalgewinnsteuern sind jedoch stets aus der Vermögenssubstanz zu entrichten (Art. 11 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

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).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall hat das Einzelunternehmen Y._____, in den vergangenen Jahren grosse Verluste verzeichnet. Grund für die Schulden des Beschwerdeführers ist somit insbesondere der geschäftliche Misserfolg. Unter diesen Umständen darf der Bund seine Steuerforderungen nicht zugunsten anderer Gläubiger erlassen, es sei denn, diese verzichteten ebenfalls ganz oder teilweise auf ihre Forderungen (vgl. E. 2.6.3). Aus den amtlichen Akten geht nicht hervor, dass andere Gläubiger auf ihre Forderungen verzichtet hätten. Der Beschwerdeführer stellte bereits bei der Eingabe der Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht im Juli 2009 in Aussicht, über Monate weitere Kosten des Betriebs zu bezahlen. Er führte weiter aus, es werde deshalb auch in der Liquidationsphase ein grosser Verlust entstehen. Entsprechend wies die Erfolgsrechnung des Einzelunternehmens für das Jahr 2009 einen hohen Verlust auf. In den amtlichen Akten sind zudem keine Betreibungsbegehren anderer Gläubiger enthalten. Auch hat der Beschwerdeführer betont, er wolle das Einzelunternehmen nicht in Konkurs fallen lassen. Aufgrund dieser Umstände muss davon ausgegangen werden, dass laufend und sogar noch in jüngster Zeit Forderungen privater Gläubiger beglichen und damit diese gegenüber den Steuerschulden bevorzugt behandelt worden sind. Die Bevorzugung von Schulden dritter Gläubiger gegenüber denjenigen des Fiskus wiegt vorliegend schwer; ein Steuererlass verstiesse unter diesem Gesichtspunkt gegen Bundesrecht.

3.2 Grundlage für die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2004 bildeten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von rund Fr. 900'000.--. Der Gewinn im Jahr 2004 ist nach Darstellung des Beschwerdeführers und gestützt auf die amtlichen Akten im Übrigen in massgeblicher Weise auf den Verkauf von sechs Eigentumswohnungen im Jahr 2004 zurückzuführen. Dabei handelt es sich um Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen, welche auf Bundesebene der Einkommenssteuer unterliegen. Solche Kapitalgewinnsteuern sind stets aus der Vermögenssubstanz zu entrichten (vgl. E. 2.7.2). Die ausstehenden Bundessteuern 2004 müssen folglich aus dem Vermögen des Beschwerdeführers bezahlt werden. Dies liesse sich mit einem Erlass ebenfalls nicht vereinbaren.

3.3 Der Eingriff in das Vermögen zur Begleichung der Steuern ist etwa dann nicht zumutbar und kann damit eine grosse Härte darstellen, wenn ältere Steuerpflichtige ohne Erwerbseinkünfte und anderes Vermögen ihr selbst bewohntes und (weitgehend) hypothekenfreies Wohneigentum belasten oder veräussern müssten (vgl. E. 2.7.2). Diese zur Gewährung des Erlasses notwendigen Voraussetzungen sind jedoch im vorliegenden Fall entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers nicht erfüllt. Neben einer vom Beschwerdeführer selbst bewohnten 2-Zimmerwohnung umfasst die Liegenschaft des Beschwerdeführers nämlich gemäss seinen eigenen Angaben eine Werkhalle mit Büroräumlichkeiten, welche aufgrund der Geschäftsaufgabe nicht mehr selber genutzt werden. Ausserdem ist die Liegenschaft mit einer Grundpfandschuld in der Höhe von Fr. 347'000.-- belastet und nicht weitgehend hypothekenfrei. Unter diesen Umständen ist der Eingriff in das Vermögen des Beschwerdeführers zumutbar, was erneut gegen den anbegehrten Steuererlass spricht.

3.4 Weiter ist zu prüfen, ob die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person durch besondere Umstände, vorliegend durch Krankheit, erheblich bzw. anhaltend beeinträchtigt wird und damit eine grosse Härte vorliegt (vgl. E. 2.7.1). Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass er an Krebs erkrankt und deshalb gesundheitlich schwer angeschlagen sei. Das ärztliche Zeugnis vom 7. Juli 2009 attestiert, der Beschwerdeführer sei wegen einer schweren Erkrankung vom 1. Dezember 2008 bis 18. März 2009 mehrheitlich arbeitsunfähig und gesundheitlich eingeschränkt gewesen. Der Beschwerdeführer vermag mit der attestierten Dauer der Arbeitsunfähigkeit folglich eine erhebliche und vor allem anhaltende Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinne des Erlassrechts nicht zu belegen. Es kann aber ohnehin davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer vor kurzem infolge Geschäftsaufgabe des Einzelunternehmens seine berufliche Tätigkeit aufgegeben hat und nun ausschliesslich eine AHV-Rente bezieht (siehe dazu auch E. 3.6). Es ist deshalb nicht ersichtlich, inwieweit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erlasswesentlich beeinträchtigt und eine grosse Härte gegeben sein sollte. Die Voraussetzungen zur Gewährung des Steuererlasses werden auch hinsichtlich dieses Punktes nicht erfüllt.

3.5 Der Beschwerdeführer bringt schliesslich vor, das verbleibende, rechtsgenüglich dargelegte Vermögen bilde unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge und könne deshalb nicht zur Begleichung der

Steuerschuld herangezogen werden. Gemäss Eingabe des Beschwerdeführers vom 15. März 2010 waren die Liquidationsarbeiten bis zu diesem Zeitpunkt nicht abgeschlossen und die zuverlässige Beurteilung der Debitoren frühestens Mitte Jahr möglich. Es deutet nichts darauf hin, dass die Geschäftsauflösung bis heute abgeschlossen wäre. Auch wurden seitens des Beschwerdeführers keine weiteren Unterlagen eingereicht, die etwa Aufschluss über die Veräusserung oder Privatentnahme von Geschäftsvermögen geben würden. Es ist folglich unklar, wie sich die Vermögens- und Schuldenpositionen (wie das Umlaufvermögen, die mobilen Sachanlagen, das kurzfristige Fremdkapital und die Garantierückstellung) infolge der Geschäftsaufgabe tatsächlich entwickelt haben und noch verändern werden. Demnach ist der aktuelle Stand des Vermögens und der Schulden des Beschwerdeführers nicht erstellt und der vom Beschwerdeführer behauptete Eingriff in den unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge unsubstanziiert. Der Beschwerdeführer vermag damit keine Notlage oder besondere Härte im Sinne des Erlassrechts darzutun. Er hat als Steuersubjekt die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. dazu E. 1.4.3), was der Gewährung eines Steuererlasses auch unter diesem Aspekt entgegen steht. Ohnehin vermöchte der Nachweis des unentbehrlichen Bestandteils der Altersvorsorge für sich allein die obgenannten Gründe, die allesamt gegen den Erlass sprechen (E. 3.1-3.4), nicht zu beseitigen (für die Frage, ob demgegenüber eine Stundung gerechtfertigt erscheint, ist auf E. 4 zu verweisen). Insofern sind damit auch die vom Beschwerdeführer gestellten Beweisanträge und -offerten obsolet. Auch könnten mit den beantragten Beweisen keine weiterführenden Informationen über die laufende Liquidation gewonnen werden.

3.6 Das monatliche Einkommen des Beschwerdeführers besteht in einer AHV-Rente in der Höhe von Fr. 2'033.--. Die Parteien sind sich zwar darüber einig, dass der Beschwerdeführer damit nicht in der Lage ist, sein Existenzminimum und die noch ausstehenden direkten Bundessteuern aus dem laufenden monatlichen Einkommen zu bezahlen. In einer Würdigung der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse rechtfertigt dies allein jedoch noch keinen Steuererlass; vielmehr ist der Erlass, wie gesehen, aus mehreren Gründen zu verweigern (E. 3.1-3.4).

4.
Schliesslich beantragt die Vorinstanz, die kantonale Bezugsbehörde sei anzuweisen, auf begründetes Gesuch hin und unter Sicherstellung der für das Jahr 2004 geschuldeten direkten Bundessteuer eine Stundung derselben vorerst bis Ende 2010 zu gewähren. Die Gewährung der Stundung wurde im vorinstanzlichen Verfahren nicht geprüft und kann deshalb auch nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens sein (vgl. dazu E. 1.2.1). Vielmehr hat zuerst die Vorinstanz aufgrund des anwendbaren Rechts zu prüfen, ob dem Beschwerdeführer für die geschuldete direkte Bundessteuer des Jahres 2004 allenfalls Stundung zu gewähren ist. Die Sache ist deshalb zur Beurteilung und allfälligem Entscheid über die Stundung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.
5.1 Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. In der Regel sind dem unterliegenden Beschwerdeführer die Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Die Verfahrenskosten können einer Partei, der keine unentgeltliche Rechtspflege im Sinne von Art. 65 VwVG gewährt wird, nur ausnahmsweise ganz oder teilweise erlassen werden, wenn (Bst. a) ein Rechtsmittel ohne erheblichen Aufwand für das Gericht durch Rückzug oder Vergleich erledigt wird oder (Bst. b) andere Gründe in der Sache oder in der Person der Partei es als unverhältnismässig erscheinen lassen, sie ihr aufzuerlegen (Art. 6 des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE]).

5.2 Da der Tatbestand von Bst. a des Art. 6 VGKE offensichtlich nicht erfüllt ist, bleibt zu prüfen, ob Gründe in der Sache oder in der Person des Beschwerdeführers es als unverhältnismässig erscheinen lassen, ihm die Verfahrenskosten aufzuerlegen. Dies trifft nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung namentlich dann zu, wenn mit der Beschwerde ideelle Ziele verfolgt werden, wenn das öffentliche Interesse an der Abklärung einer Streitsache einen Kostenerlass rechtfertigt oder wenn sich die unterliegende Partei in einer finanziellen Notlage befindet (vgl. BVGE 2007/41 E. 9.2). All dies ist vorliegend nicht der Fall. Was das Vorliegen einer finanziellen Notlage betrifft, ist ohnehin auf E. 3.5 zu verweisen. Dem Antrag des Beschwerdeführers, es sei auf die Erhebung von Kosten zu verzichten, kann folglich nicht stattgegeben werden. Dem Beschwerdeführer sind demnach die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- aufzuerlegen. Sie werden mit dem ge-

leisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.-- verrechnet. Eine Parteientschädigung bleibt dem Beschwerdeführer bei diesem Verfahrensausgang von Gesetzes wegen versagt (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 VGKE e contrario).

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 abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Sache wird zum Entscheid über eine allfällige Stundung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet.

4.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Gabriela Meier

Versand: