Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-699/2009
{T 0/2}

Urteil vom 23. Dezember 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Gabriela Meier.

Parteien

X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Gesuch um Erlass der direkten Bundessteuer des Jahres 2001 (Nachsteuer und Busse).

Sachverhalt:

A.
X._____, geboren ****, wurden für die direkte Bundessteuer des Jahres 2001 eine Nachsteuer von Fr. 5'960.05 (inklusive Verzugszins per 11. April 2005) und eine Busse von Fr. 6'834.55 auferlegt.

B.
Mit Schreiben vom 17. Oktober 2004, 6. März 2005 und 23. April 2005 richtete X._____ für die Nachsteuer und Busse für das Steuerjahr 2001 ein Erlassgesuch an das Finanzdepartement des Kantons Solothurn. Sie brachte hauptsächlich vor, sie sei seit 1. Mai 2005 pensioniert und habe keine Pensionskasse. Sie verfüge lediglich über eine AHV-Rente von monatlich Fr. 1'975.-- und es sei ihr deshalb nicht möglich, die ausstehenden Beträge zu bezahlen.

Die Eidgenössische Erlasskommission (EEK) wies das Gesuch mit Entscheid vom 16. Dezember 2008 ab. Der kantonalen Bezugsbehörde wurde empfohlen, angemessene Zahlungserleichterungen zu gewähren und bei deren Einhaltung auf die Erhebung des Verzugszinses zu verzichten. In ihrer Begründung führte die EEK aus, X._____ sei gut in der Lage, mit ihrem Einkommen ihren Lebensunterhalt, einschliesslich der laufenden Steuern, zu bestreiten. Sie habe ihrem Sohn ihre Eigentumswohnung in A._____ verschenkt und auch nach Aufforderung unterlassen, den Wert der Liegenschaft zu belegen. Unbelegt geblieben seien im Weiteren der Wert des Miteigentumsanteils an der Liegenschaft in B._____. Zudem gelte bei Gesuchen um Erlass einer Nachsteuer und einer Busse eine strengere Praxis, weil bei ordnungsgemässer Versteuerung die Steuern periodengerecht hätten entrichtet werden können. Dies habe zur Folge, dass der gesuchstellenden Person eine längere Abzahlungsdauer oder ein Eingriff in das eigentlich für die Altersvorsorge reservierte Vermögen zuzumuten sei.

C.
Dagegen erhob X._____ (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 1. Februar 2009 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte sinngemäss die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids. Hinsichtlich der Vermögenssituation rügte die Beschwerdeführerin, sie habe ihr Vermögen nicht freiwillig reduziert, sondern sei nicht in der Lage gewesen, neben dem Mietzins Amortisationen zu be-

zahlen. Überdies sei ihr ein Teil der Maklerkosten erlassen worden. Zur Berechnung des Existenzminimums führte die Beschwerdeführerin aus, der Alleinstehendenabzug sei nicht zutreffend, da sie einen kranken Menschen versorge. Zudem sei die Krankenzusatzversicherung für sie wegen der schlechten Cholesterinwerte und des hohen Blutdrucks sehr wichtig.

D.
In ihrer Vernehmlassung 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). Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 48 Abs. 1 VwVG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Streitgegenstand bildet im vorliegenden Fall der Erlass der Nachsteuern des Jahres 2001 von Fr. 5'960.05 (inklusive Verzugszins per 11. April 2005) und der Busse von Fr. 6'834.55. Nicht im Streit liegt indes Ziffer 2 des Entscheides der EEK vom 16. Dezember 2008, demgemäss der kantonalen Bezugsbehörde empfohlen wird, angemessene Zahlungserleichterungen zu gewähren und bei deren Einhaltung auf die Erhebung des (wohl weiteren) Verzugszinses zu verzichten.

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 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; 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 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 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 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). 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 (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 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 E. 2.6).

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 Bestim-

mung 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 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).

Freiwillig herbeigeführte Einkommens- und Vermögensminderungen finden im Übrigen keine Berücksichtigung (Art. 12 Abs. 2 Steuererlassverordnung; vgl. BEUSCH, Kom DBG, N. 16 zu Art. 167 DBG).

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. 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 (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 (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 (MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 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. 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). 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 E. 2.7.2).

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/MEUTER, a.a.O., N. 22 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 betreibungsrechtlichen Existenzminimums (gemäss Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG, SR 281.1]; noch angewendete Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz vom 24. November 2000 und der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkurssachen für den Kanton Bern vom 1. März 2001 [Richtlinien]) 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 E. 2.8.1).

2.8.2 Zufolge der Richtlinien können nichtobligatorische Versicherungen nur in begründeten Fällen berücksichtigt werden. Bezüglich Einberechnung der Krankenzusatzversicherung ist die neueste bundesgerichtliche Rechtsprechung heranzuziehen. In BGE 134 III 323 brachte der Kläger insbesondere vor, der Neuabschluss einer Zusatzversicherung werde ihm künftig aufgrund seines Gesundheitszustandes verwehrt bleiben, sollte diese nicht in das betreibungsrechtliche Existenzminimum einberechnet werden. Das Bundesgericht entschied, die Krankenzusatzversicherung unabhängig vom Gesundheitszustand nicht in das betreibungsrechtliche Existenzminimum einzuberechnen. Es führte unter anderem aus, Gläubiger dürften nicht zur Finanzierung von Leistungen gezwungen werden, welche über die Grundversicherung hinausgehen; schliesslich könnten zum Existenzminimum nur die unverzichtbaren Auslagen gezählt werden (BGE 134 III 323 E. 3; vgl. auch BGE 129 III 244 E. 4.1).

2.9

2.9.1 Der auf Bundesebene vorgesehene Erlass von Bussen wegen Übertretungen 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 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.

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

Zum Beurteilungsmassstab führt die Vorinstanz in ihrem Entscheid aus, sowohl bei der Behandlung der Erlasse von Nachsteuern als auch von Bussen gelange eine strengere Praxis zur Anwendung. Entgegen

den vorinstanzlichen Ausführungen ist jedoch lediglich beim Erlass der Bussen ein strengerer Massstab angebracht (vgl. E. 2.9).

3.2 Es ist zunächst auf die Voraussetzung der Notlage, insbesondere auf die Schulden-, Vermögenslage, freiwillige Vermögensminderung und Gläubigerbevorzugung, das Einkommen und den Lebensbedarf der Beschwerdeführerin einzugehen.

3.2.1 Den amtlichen Akten ist zu entnehmen, dass die Y._____ AG gegenüber der Beschwerdeführerin einen Verlustschein über Fr. 147'280.71 hat, welcher auf dem Pfandausfallschein vom 31. März 2006 gründet. Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin bestehen zudem bei zwei privaten Gläubigern Schulden über Fr. 3'920.15, die in monatlichen Raten zu Fr. 250.-- abgetragen werden, und nicht näher definierte Steuerschulden der Jahre 2006 und 2007 in der Höhe von Fr. 10'318.--. Belege zu den tatsächlich bezahlten und noch ausstehenden Schulden fehlen.

3.2.2 Die Beschwerdeführerin verfügte per 31. August 2008 über ein Bankguthaben in der Höhe von Fr. 2'207.50. Sie hält ausserdem einen Miteigentumsanteil an einer Liegenschaft in B._____, Spanien, inne, welcher (gemäss Steuererklärung 2007) einen amtlichen Wert von Fr. 23'700.-- aufweist. Trotz mehrfacher Aufforderung der Vorinstanz, Unterlagen zum Verkehrswert dieser Liegenschaft einzureichen, blieb die Beschwerdeführerin Belege dazu schuldig. Eine umfassende Darstellung der Vermögenslage der Beschwerdeführerin ist aufgrund fehlender Belege folglich nicht möglich und eine negative Vermögenslage nicht substanziiert. Bereits dies ist mit einem Steuererlass kaum vereinbar.

3.2.3 Hat der Steuerpflichtige überdies freiwillig Vermögen gemindert, ist dies nicht zu seinen Gunsten zu berücksichtigen (vgl. E. 2.6.2). Die Beschwerdeführerin bestreitet, freiwillig auf Vermögen (Stockwerkeigentum) verzichtet zu haben und führt lediglich aus, sie sei nicht in der Lage gewesen, neben dem "Mietzins" auch noch Amortisationen zu bezahlen.

Gemäss notariell beglaubigtem Schenkungsvertrag vom 28. April 2004 übertrug die Beschwerdeführerin ihrem Sohn, Z._____, ihr Stockwerkeigentum in A._____, Kanton Bern. Das Stockwerkeigentum wies einen amtlichen Wert von Fr. 388'930.-- auf und war zum Zeitpunkt der Schenkung mit Fr. 383'000.-- belastet. Der Verkehrswert

des Stockwerkeigentums belief sich gemäss Kurzbeurteilung der Bank, welche von der Beschwerdeführerin beigebracht worden ist, auf rund Fr. 490'000.--. Die Vermögenssubstanz, aus welcher Schulden der Beschwerdeführerin hätten beglichen werden können, wurde folglich um mehr als Fr. 100'000.-- geschmälert. Damit ist der Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin eine bedeutende Vermögensposition entzogen worden, was vorliegend nicht zu ihren Gunsten berücksichtigt werden darf und ebenfalls gegen den anbegehrten Steuererlass spricht (vgl. E. 2.6.2).

3.2.4 Den Akten ist überdies zu entnehmen, dass die grösste dargelegte Schuldenposition aus einer ungedeckt gebliebenen Grundpfandforderung der Y._____ besteht (Verlustschein in der Höhe von Fr. 147'280.71). Grund für diese Schuld ist folglich eine hohe Grundpfandverschuldung. Unter diesen Umständen darf der Bund seine Steuerforderungen nicht zugunsten anderer Gläubiger erlassen, es sei denn, die anderen Gläubiger verzichteten ebenfalls ganz oder teilweise auf ihre Forderungen (vgl. E. 2.6.3). Die Beschwerdeführerin führt diesbezüglich aus, C._____, einer der Gläubiger, habe einen Teil der Maklerkosten erlassen. Gemäss Schreiben vom 17. Januar 2008 an die Beschwerdeführerin hat dieser seine Forderung von insgesamt Fr. 4'930.80 auf einen Pauschalbetrag von Fr. 2'000.-- gesenkt, unter der Bedingung der Annahme des Angebots durch die Beschwerdeführerin und der Begleichung dieses Betrages durch periodische Abzahlung der Schuld. Nicht erstellt ist diesbezüglich insbesondere, ob die Ratenzahlungen seitens der Beschwerdeführerin vereinbarungsgemäss erfolgt sind und damit der Verzicht überhaupt noch Bestand hat. Dies kann vorliegend jedoch offen bleiben, da ein teilweiser Verzicht des Maklers in diesem geringen Umfang im Verhältnis zur Schuld bei der Y._____ in der Höhe von Fr. 147'280.71 und der Höhe der im Streit liegenden Steuerschuld bzw. Busse nicht rechtswesentlich ins Gewicht fällt und folglich keine genügende Grundlage für einen Steuererlass bildet. Der (teilweise) Verzicht nur seitens dieses einzelnen Gläubigers setzte ausserdem die Begleichung der Teilschuld voraus. Durch Abzahlung nur dieser Teilschuld würde dieser gegenüber dem Fiskus bevorzugt behandelt (Gläubigerbevorzugung). Ein Erlass verstiesse auch unter diesen Gesichtspunkten gegen Bundesrecht.

3.2.5 Im Weiteren ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die Nachsteuer und Busse aus ihrem monatlichen Einkommen bezahlen kann.

3.2.5.1 Die Beschwerdeführerin erhält unbestrittenermassen eine AHV-Rente in der Höhe von Fr. 2'210.--. Zusätzlich verdiente sie im Jahr 2007 den eigenen Angaben zufolge durch die Betreuung von pflegebedürftigen Personen monatlich Fr. 6'370.--. Die Beschwerdeführerin macht jedoch geltend, dass sich ihr monatliches Einkommen ab 1. September 2008 auf Fr. 3'650.-- reduzierte. Während sie im Jahr 2007 insgesamt über ein monatliches Einkommen von Fr. 8'580.-- verfügte, macht dieses ab 1. September 2008 noch Fr. 5'860.-- aus. Zudem gibt die Beschwerdeführerin an, sie werde künftig, sofern sich nichts ändere, von den Söhnen unterstützt werden müssen.

3.2.5.2 Bei der Ermittlung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (monatlicher Notbedarf, notwendige Lebenshaltungskosten) hat sich die Vorinstanz auf die Angaben der Beschwerdeführerin gestützt. Die Vorinstanz hat den Grundbetrag gemäss den Richtlinien auf Fr. 1'100.-- festgesetzt. Trotz übereinstimmenden Angaben der Vorinstanz und der Beschwerdeführerin macht Letztere in ihrer Beschwerdeschrift nun geltend, es sei vorliegend nicht der Grundbetrag für Alleinstehende (Fr. 1'100.--) anwendbar, da sie einen kranken Menschen mitversorge. Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Grundbetrag von Fr. 1'550.-- für Ehepaare (bzw. Fr. 775.-- pro Person) auch für unverheiratete, eine dauernde Hausgemeinschaft bildende erwachsene Personen gilt; Fr. 1'000.-- (pro Person) werden bei nicht gefestigter Haushaltsgemeinschaft berücksichtigt. Das Bundesverwaltungsgericht sieht davon ab, von einem für die Beschwerdeführerin ungünstigen Betrag auszugehen. Einzig bei alleinerziehenden Personen mit Unterstützungspflichten, ist ein um Fr. 150.-- erhöhter Grundbetrag (von insgesamt Fr. 1'250.--) einzuberechnen. Dieser fällt aufgrund der vorliegenden Situation jedoch zweifelsfrei ausser Betracht. Die Vorinstanz hat ihren Berechnungen zutreffenderweise den Grundbetrag für Alleinstehende zugrunde gelegt.

Die Beschwerdeführerin führt ferner aus, sie halte kein unentgeltliches "Wohnrecht" inne, sondern bezahle sämtliche anfallenden Zinsen sowie Nebenkosten und Renovationsfonds; gleichzeitig reicht sie einen Mietvertrag zwischen ihr und ihrem Sohn ein. Die monatlichen Wohnkosten wurden durch die Vorinstanz, den Angaben der Beschwerdeführerin entsprechend, mit Fr. 2'000.-- veranschlagt.
Für das Bundesverwaltungsgericht weckt der Mietvertrag gewisse Zweifel, da er zunächst im Widerspruch zum notariell beglaubigten Schenkungsvertrag und dem Grundbucheintrag steht, in welchen

zugunsten der Beschwerdeführerin eine unentgeltliche und lebenslängliche Nutzniessung vorbehalten worden ist. Weiter wurden seitens der Beschwerdeführerin keine Bankbelege beigebracht, welche die behaupteten Mietzinszahlungen belegen würden. Ferner erachtet das Bundesverwaltungsgericht die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten und vorinstanzlich berücksichtigten Wohnkosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- angesichts der ausgewiesenen relativ geringen Hypothekarbelastung als sehr grosszügig bemessen (dies auch in Anbetracht der Tatsache, dass Auslagen für Beleuchtung, Kochstrom und/oder Gas bereits im Grundbetrag inbegriffen sind). Obgenannte Zweifel können letztlich dahingestellt bleiben, da – wie in E. 3.2.6 zu zeigen ist – selbst bei einer Veranschlagung der Wohnkosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- die Beschwerdeführerin immer noch einen relevanten Einkommensüberschuss erzielt.

Die Beschwerdeführerin hat bei der Berechnung des Notbedarfs überdies laufende Steuern von monatlich Fr. 1'156.-- aufgeführt. Dieser Betrag wurde durch die Vorinstanz mit der Begründung korrigiert, gemäss Art. 93 SchKG seien die laufenden Steuern nicht zu berücksichtigen. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz handelt es sich bei den von der Beschwerdeführerin im Existenzminimum aufgeführten Steuern nicht um laufende Steuern, sondern um Steuerschulden aus dem Jahr 2006. Steuerschulden werden gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht ins Existenzminimum einbezogen (vgl. BGE 134 III 41 E. 4.3 m.w.H., BGE 95 III 39 E. 3). Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin machen die im Jahr 2008 zu bezahlenden Steuern ungefähr Fr. 9'000.-- aus (Fr. 750.-- pro Monat), wobei sie Belege dazu schuldig bleibt. Selbst wenn die laufenden Steuern in der Höhe von monatlich Fr. 750.-- als erstellt gelten und in der Berechnung des Existenzminimums berücksichtigt würden, würde dies vorliegend immer noch zu einem erheblichen monatlichen Überschuss führen (vgl. wiederum E. 3.2.6). Die Frage, ob die wirklich laufenden Steuern von der Vorinstanz zu Recht nicht in den Notbedarf einberechnet worden sind, kann deshalb offen bleiben. Schliesslich sei daran erinnert, dass die Wohnkosten grosszügig berechnet worden sind und diese den Nichteinbezug der laufenden Steuern vorliegend ohne weiteres zu kompensieren vermöchten.

Die Vorinstanz hat die Krankenkassenprämien auf den Betrag der obligatorischen Krankenpflegeversicherung reduziert. Die Beschwerdeführerin beanstandet dies schliesslich und weist darauf hin, die Zusatz-

versicherung sei für sie sehr wichtig, da ihr Blutdruck zu hoch und ihre Cholesterinwerte schlecht seien. Ihre Argumentation zielt damit auf die Notwendigkeit der Einberechnung der Zusatzversicherung ins Existenzminimum aufgrund ihres Gesundheitszustandes. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann die Zusatzversicherung ungeachtet des Gesundheitszustandes nicht in das Existenzminimum eingeschlossen werden, da nur die unverzichtbaren Auslagen zum Notbedarf gezählt werden (vgl. E. 2.8.2). Die Vorinstanz hat die Zusatzversicherung infolgedessen zu Recht nicht in die Berechnung des Notbedarfs einbezogen.

3.2.6 Entsprechend ist die vorinstanzliche Berechnung zu bestätigen; den Einnahmen von Fr. 5'860.-- stehen Ausgaben von insgesamt Fr. 4'508.-- (Grundbetrag Fr. 1'100.--, Wohnkosten Fr. 2'000.--, Krankenkassenprämie Fr. 245.--, Selbstbehalte Fr. 250.--, Hausrat- und Haftpflichtversicherung Fr. 50.--, Unfallversicherung Fr. 23.--, Benzin, Reparaturen und Leasing Auto Fr. 650.--, Motorfahrzeughaftpflichtversicherung, -steuer Fr. 190.--) gegenüber. Der Beschwerdeführerin verbleibt somit ein monatlicher Überschuss von Fr. 1'352.--.

Unter Berücksichtigung des monatlichen Einkommensüberschusses in der Höhe von Fr. 1'352.-- ist es der Beschwerdeführerin möglich, die ausstehenden Steuerschulden, deren Erlass sie anbegehrt, innert absehbarer Zeit vollumfänglich zu begleichen (vgl. E. 2.6.1 hievor). Hinsichtlich dieses Punktes ergibt sich für die Beschwerdeführerin ebenfalls keine für den Steuererlass notwendige Notlage.

3.3 Die Beschwerdeführerin führt schliesslich aus, die ganze Angelegenheit bedeute für sie eine sehr grosse Härte. Ihre Vorbringen betreffend das Unternehmen D._____ sind, soweit überhaupt sachbezogen, hier zu berücksichtigen. Die Beschwerdeführerin vermag jedoch in ihren Ausführungen weder darzutun noch zu belegen, inwiefern seit der Veranlagung eine anhaltende Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse eingetreten ist und damit die Voraussetzungen der grossen Härte gegeben sind. Den eingereichten Akten sind ebenfalls keine weiteren Umstände zu entnehmen, die auf eine grosse Härte schliessen lassen würden (vgl. E. 2.7).

4.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Der unterliegenden Beschwerdeführerin sind die Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 500.-- verrechnet.

5.
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 ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.48; ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., § 31 N. 33).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.-- verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Gabriela Meier

Versand: