Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5975/2007
{T 0/2}

Urteil vom 28. Juni 2010

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

A._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Erlass direkte Bundessteuer.

Sachverhalt:

A.
A._____ (nachfolgend: Steuerpflichtige, Beschwerdeführerin) wurde für die direkte Bundessteuer des Jahres 1995 zu einem Steuerbetrag von Fr. 116'317.40 rechtskräftig veranlagt. Nach einer Zahlung von Fr. 7'546.45 standen noch Fr. 108'770.95 zuzüglich Verzugszinsen aus. Am 15. Juli 2005 richtete die Steuerpflichtige für die noch ausstehende direkte Bundessteuer des Jahres 1995 in der Höhe von Fr. 149'319.90 (inklusive Verzugszinsen) ein Erlassgesuch an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt zuhanden der Eidgenössischen Erlasskommission (EEK). Sie brachte sinngemäss und im Wesentlichen vor, ihr Einkommen übersteige ihre Ausgaben nur unwesentlich. Ein Darlehen, welches sie ihrer Tochter gewährt habe, werde zudem kaum zurückbezahlt werden. Im Hinblick auf eine allfällige Erkrankung und eine spätere Pflegebedürftigkeit habe sie einen „Notgroschen“ angespart. Es scheine widersinnig, wenn der Staat diese Ersparnisse in Anspruch nehmen würde und der gleiche Staat in absehbarer Zeit für die Kosten des Aufenthalts der Steuerpflichtigen in einem Alters- oder Pflegeheim aufkommen müsse.

B.
Die EEK wies das Gesuch mit Entscheid vom 14. August 2007 ab. Der kantonalen Bezugsbehörde wurde darin empfohlen, für den ausstehenden Steuerbetrag angemessene Zahlungserleichterungen zu gewähren und bei deren Einhaltung auf die Erhebung des aufgelaufenen Verzugszinses zu verzichten. In ihrer Begründung führte die EEK zusammengefasst aus, massgeblich seien die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt des Entscheids. Im Erlassverfahren könne nur der Notbedarf berücksichtigt werden. Demgemäss resultiere aus dem Einkommen der Steuerpflichtigen ein monatlicher Überschuss von Fr. 2'429.--. Zudem verfüge die Steuerpflichtige über Bankguthaben in Höhe von Fr. 111'508.-- und Wertschriften von Fr. 183'277.-- (zusammen Fr. 294'785.--). Eine Lebensversicherung, deren Begünstigte die Enkelin der Steuerpflichtigen sei, sei nicht berücksichtigt worden. Dieses Vermögen ermögliche es der Steuerpflichtigen, die ausstehende Steuer zu begleichen, wobei immer noch ein erhebliches Vermögen für anfallende Pflegekosten verbleibe und eine entsprechende Altersvorsorge somit gewährleistet sei. Der Bezug der geschuldeten direkten Bundessteuer stelle daher keine

Härte im Sinne von Art. 167 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer dar (DBG, SR 642.11).

C.
Dagegen liess die Steuerpflichtige und Beschwerdeführerin am 7. September 2007 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Sie beantragte, der Entscheid der EEK vom 14. August 2007 sei aufzuheben und betreffend die direkte Bundessteuer 1995 ein Steuererlass im gleichen prozentualen Ausmass zu gewähren, in dem das Finanzdepartement des Kantons Basel-Stadt bei der entsprechenden kantonalen Steuer dies getan habe. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, es müssten sämtliche Steuerforderungen gegen die Beschwerdeführerin in die Beurteilung einbezogen werden, auch jene, die vom Finanzdepartement des Kantons Basel-Stadt bis auf einen symbolischen Betrag erlassen worden seien. Es sei stossend, wenn der Bund unter Ausnützung des positiven Entscheids des Kantons Basel-Stadt den vollen Steuerbetrag geltend mache. Auch sei vorhersehbar, dass die Beschwerdeführerin in absehbarer Zeit in ein Alters- und Pflegeheim eintreten werde und dann auf ihre Ersparnisse angewiesen sei. Überdies kritisierte sie die lange Verfahrensdauer.

D.
Mit Instruktionsverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 2. Oktober 2007 wurde die EEK zur Vernehmlassung eingeladen. Sie wurde im Speziellen darum ersucht, sich zur Zusammensetzung des Spruchkörpers im angefochtenen Entscheid zu äussern.

In ihrer Vernehmlassung vom 2. November 2007 nahm die EEK zur aufgeworfenen Frage Stellung. Im Weiteren beantragte sie die Abweisung der Beschwerde und stellte den Eventualantrag, die Beschwerde sei auch dann abzuweisen, wenn die Steuer nachträglich auf Grund von Haftungsverfügungen der zuständigen Veranlagungsbehörde reduziert würde, wobei die Steuer für denjenigen (Teil-)Betrag administrativ abzuschreiben sei, für den die Beschwerdeführerin weder als Steuerpflichtige noch als Erbin hafte. Sie wiederholte im Wesentlichen, der Lebensunterhalt der Beschwerdeführerin sei ohne Rückgriff auf das Vermögen gedeckt. Aus diesem liesse sich die Steuer begleichen. Unsichere zukünftige Pflegekosten könnten nicht in das Budget einbezogen werden. Die EEK habe in ihrem Entscheid vom 14. August 2007 die gesamten Steuern, Steuerfolgen und laufenden Verpflichtungen der Beschwerdeführerin berücksichtigt. Die kantonalen Steuern seien,

da sie bis auf einen Restbetrag erlassen worden seien, kaum ins Gewicht gefallen. Die EEK sei nicht an den Erlassentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt [der vom Finanzdepartement des Kantons Basel-Stadt zu genehmigen war; vgl. § 201 Abs. 2 des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt, Systematische Gesetzessammlung Basel-Stadt [SG] 640.100, i.V.m. § 148 Abs. 3 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt, SG 640.110] gebunden.

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 Verlauf 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 Beschwerdeführenden – auch der Beschwerdeführerin im Verfahren A-5975/2007 – den Spruchkörper bekannt gegeben habe. Mit Stellungnahme vom 5. Mai 2008 teilte die EEK dem Bundesverwaltungsgericht mit, der Entscheid vom 14. August 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 14. August 2007 in Wiedererwägung zu ziehen und die im Grundsatzentscheid gerügten Verfahrensmängel zu beheben.

F.
Mit Wiedererwägungsentscheid vom 30. September 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 14. August 2007. Sie passte die relevanten Zahlen an, wobei der monatliche Einkommensüberschuss sich nunmehr auf Fr. 2'589.-- belaufe. Sie präzisierte, dass der Beschwerdeführerin auch bei Anrechnung der laufenden Steuern – welche jedoch nicht in die Berechnung einzubeziehen seien – ein Überschuss von monatlich rund Fr. 2'000.-- verbleibe. Das Vermögen der Beschwerdeführerin betrage Fr. 298'848.--. Zusätzlich

betrage der Rückkaufswert der Lebensversicherung Fr. 21'164.--. Bezüglich der Nichtrückzahlung des der Tochter gewährten Darlehens in Höhe von Fr. 70'000.-- habe die Beschwerdeführerin keine Belege eingereicht, die die Zahlungsunfähigkeit der Tochter belegen würden.

G.
Die Beschwerdeführerin nahm zum Wiedererwägungsentscheid am 17. Oktober 2008 Stellung, wobei sie an ihren Anträgen und im Wesentlichen an ihrer Begründung festhielt. Die EEK erwiderte am 7. November 2008. Sie hielt ebenfalls an ihrem Antrag auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde fest.

H.
Mit Schreiben vom 9. Juni 2010 liess die Beschwerdeführerin nach Aufforderung erklären, an ihrer finanziellen Situation habe sich nichts Wesentliches geändert. Dem Schreiben lag die Steuererklärung Basel-Stadt für das Jahr 2009 bei.

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 Bundes-

verwaltungsgericht 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 237 E. 1a mit Hinweis, vgl. auch BGE 126 III 85 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 14. August 2007 am 30. September 2008 in Wiedererwägung gezogen. Über die noch strittig gebliebenen Rechtsfragen hat das Bundesverwaltungsgericht zu entscheiden.

1.3 Streitgegenstand bildet im vorliegenden Fall der Erlass der direkten Bundessteuer für das Jahr 1995 von Fr. 149'319.90 (inklusive Verzugszins). Nicht im Streit liegt indes Ziff. 2 des Entscheides der EEK vom 14. August 2007 resp. Ziff. 3 des Wiedererwägungsentscheides vom 30. September 2008, demgemäss der kantonalen Bezugsbehörde empfohlen wird, angemessene Zahlungserleichterungen zu gewähren und bei deren Einhaltung auf die Erhebung des aufgelaufenen Verzugszinses zu verzichten (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-699/2009 vom 23. Dezember 2009 E. 1.2, A-3144/2007 vom 12. Mai 2009 E. 3 mit Hinweisen).

2.

2.1 Der steuerpflichtigen Person, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 167 Abs. 1 DBG). 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).

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 (BVGE 2009/45 E. 2.2). 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/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N. 6 zu Art. 167 DBG [zitiert: Kom DBG]).

Sind die objektiven (vgl. E. 2.3 f.) und subjektiven (vgl. E. 2.5 ff.) Voraussetzungen erfüllt, so besteht gemäss klarem Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung 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, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 31 N. 3 und 8). BLUMENSTEIN, LOCHER und BEUSCH weisen darauf hin, der Erlass sei kein Gnadenakt. Die „Kann-Formulierung“ von Art. 167 Abs. 1 DBG ändere am Rechtsanspruch nichts, bringe diese doch lediglich zum Ausdruck, dass die Behörde bei der Beurteilung, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen im Einzelfall vorliegen würden, über pflichtgemäss auszuübendes Ermessen verfüge (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 348; BEUSCH, Kom DBG, N. 8 zu Art. 167 DBG; für einen Rechtsanspruch auf Erlass im zeitlichen Geltungsbereich des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt; aufgehoben durch Art. 201 DBG]: ERNST KÄNZIG/URS BEHNISCH, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 4b, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl., Basel 1992, N. 1 zu Art. 124 BdBSt [die Autoren bringen ebenfalls vor, der Erlass sei kein Gnadenakt]). Gegen einen Rechtsanspruch sprechen sich – unter Verweis auf den Wortlaut von Art. 167 DBG – RICHNER, FREI, KAUFMANN und MEUTER aus (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N. 4 zu

Art. 167 DBG). Ungeachtet des klaren Wortlautes der Steuererlassverordnung hat auch das Bundesgericht – gestützt auf die „Kann-Formulierung“ von Art. 167 DBG – einen Anspruch auf Erlass verneint (Urteil des Bundesgerichts vom 21. Februar 2008, veröffentlicht in: Steuer Revue [StR] 5/2008 S. 380 ff. E. 2.2; vgl. auch BGE 122 I 373 E. 1, veröffentlicht in: ASA 66 S. 774, Urteil des Bundesgerichts vom 8. Februar 1999, veröffentlicht in: ASA 68 S. 77 E. 1; vgl. auch zur ganzen Rechtsprechung [kritisch] Rocco Filippini/Alessandra Mondada, Il condono fiscale nelle imposte dirette: un <<diritto>> giustiziabile alla luce dell'art. 29a della Costituzione federale, in: Rivista ticinese di diritto [RtiD] I-2008, S. 470, 482 f.). Die Rechtsprechung des Bundesgerichts ist allerdings nicht ganz einheitlich. So hat es sich in der Vergangenheit auch schon für einen Erlassanspruch ausgesprochen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 30. April 1975, veröffentlicht in: ASA 44 S. 618; vgl. zum Ganzen auch BVGE 2009/45 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-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 nur erfolgen, wenn die Veranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig festgesetzte Steuer vorliegt, die noch nicht bezahlt ist (vgl. Art. 7 Abs. 2 Steuererlassverordnung; objektive Voraussetzungen; Pierre Curchod, in: Danielle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], Impôt fédéral direct – Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008, N. 1 und 15 zu Art. 167 DBG). Im Erlassverfahren ist demnach ausschliesslich zu prüfen, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen erfüllt sind. In einem solchen Verfahren kann es nicht um die Revision der Veranlagung und um die Begründetheit der Steuerforderung gehen (Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Die Erlassbehörde ist denn auch nicht befugt, letztere nachzuprüfen (BGVG 2009/45 E. 2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7164/2007 vom 3. Juni 2010 E. 2.3; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 3 zu Art. 167 DBG; Beusch, Kom DBG, N. 7 und 12 f. zu Art. 167 DBG).

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

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

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

2.6.1 Demnach liegt eine solche vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Art. 9 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Damit die Steuer erlassen werden kann, müssen die Einschränkungen in der Lebenshaltung aber geradezu unzumutbar sein (so der von der Steuerpflichtigen zitierte WERNER LÜDIN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Basel 2000, N. 4 und 9 zu Art. 167 DBG).

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

2.6.3 Eine einschränkende Ausnahme vom Grundsatz, wonach es auf die Ursache der Notlage nicht ankommt, enthält Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung. Liegen nämlich für die Überschuldung andere Gründe vor, als die in Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung genannten – insbesondere geschäftliche Misserfolge, hohe Grundpfandschulden,

Kleinkreditschulden als Folge eines überhöhten Lebensstandards usw. – so ist ein Erlass der Steuerschuld zugunsten anderer Gläubiger ausgeschlossen bzw. nur in demselben prozentualen Umfang möglich, wie andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten (Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung; vgl. auch BEUSCH, Kom DBG, N. 15 f. zu Art. 167 DBG).

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 (BVGE 2009/45 E. 2.7 auch zum Folgenden; ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., § 31 N. 13 und 19).

Eine grosse Härte kann etwa aus der anhaltenden Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse seit der Veranlagung resultieren oder kann sich aus den besonderen Ursachen der Notlage ergeben. Dies trifft etwa zu, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person durch besondere Umstände wie aussergewöhnliche Belastungen durch den Unterhalt der Familie, dauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit, Unglücksfälle usw. erheblich beeinträchtigt wird (ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., § 31 N. 14; KÄNZIG/BEHNISCH, a.a.O., N. 4 zu Art. 124 BdBSt mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2.7.2 Da die zu einem Erlass berechtigende Notlage nicht den Bezug von Sozialhilfe voraussetzt (vgl. E. 2.6.4), schliesst das Vorhandensein von Vermögen die Gewährung eines Erlasses nicht von vornherein aus. Ein Steuererlass kann daher gewährt werden, bevor die letzten Ersparnisse der gesuchstellenden Person aufgebraucht sind. Dies gilt insbesondere für nicht erwerbstätige Gesuchstellende (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 21 zu Art. 167 DBG). Die Nicht-Gewährung eines Erlasses würde eine grosse Härte bedeuten, wenn

die Belastung oder Verwertung des zum Verkehrswert berechneten Vermögens nicht zumutbar ist (vgl. Art. 11 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Dies ist etwa dann der Fall, wenn ältere Steuerpflichtige ohne Erwerbseinkünfte und anderes Vermögen ihr selbstbewohntes und (weitgehend) hypothekenfreies Wohneigentum belasten oder veräussern müssten (vgl. BEUSCH, Kom DBG, N. 19 zu Art. 167 DBG; CURCHOD, a.a.O., N. 13 zu Art. 167 DBG). Handelt es sich beim Vermögen um einen unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge, kann die Steuer ganz oder teilweise erlassen werden. Anwartschaften und nicht frei verfügbare Austrittsleistungen gemäss dem Bundesgesetz vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz, FZG, SR 831.42) bleiben bei der Vermögensberechnung unberücksichtigt (Art. 11 Abs. 2 Steuererlassverordnung; vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7164/2007 vom 3. Juni 2010 E. 2.6 f.).

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

Die Behörde hat zu prüfen, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (gemäss Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG, SR 281.1]) sich ergebenden Lebenshaltungskosten überstei-

gen (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).

3.
Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die subjektiven Voraussetzungen zum Erlass der direkten Bundessteuer, Notlage und grosse Härte, gegeben sind (vgl. E. 2.5 ff.). Soweit die Vorbringen der Beschwerdeführerin das Verfahren der Steuerveranlagung betreffen, können sie nicht gehört werden und ist darauf nicht weiter einzugehen (vgl. E. 2.3).

Da nur eine rechtskräftig veranlagte Steuer erlassen werden kann (vgl. E. 2.3) und seit Einreichung der Beschwerde der Beschwerdeführerin beim Bundesverwaltungsgericht keine andere Einschätzungsverfügung ergangen ist, erübrigt sich überdies das Eventualbegehren der EEK (vgl. Sachverhalt Bst. D). Sollte die Steuerveranlagungsbehörde tatsächlich auf die bereits rechtskräftige Steuerveranlagung zurückkommen und diese herabsetzen bzw. die Beschwerdeführerin aus der (Mit-)Haftung für einen Teilbetrag entlassen, wäre selbstredend – sobald die neue Verfügung rechtskräftig geworden ist – nur dieser tiefere Betrag von der Beschwerdeführerin zu beziehen. Vorliegend geht es nur um den Erlass der bereits rechtskräftig veranlagten Steuer.

3.1 Es ist auf die Voraussetzung der Notlage, insbesondere auf das Einkommen und den Lebensbedarf der Beschwerdeführerin, ihre Vermögens- und Schuldenlage und mögliche Kosten wegen Krankheit oder Alter, einzugehen.

3.1.1 Zunächst ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die ausstehende direkte Bundessteuer aus ihrem monatlichen Einkommen bezahlen kann. Die Vorinstanz hat in ihrem Wiedererwägungsentscheid vom 30. September 2008 dazu einzig festgehalten, die Beschwerdeführerin sei in der Lage, ihren Lebensunterhalt aus dem laufenden Einkommen zu bestreiten, wobei ihr auch bei grosszügiger Berechnung ein Überschuss von rund Fr. 2'000.-- pro Monat verbleibe.

Die Beschwerdeführerin verfügt über ein monatliches Einkommen in der Höhe von Fr. 5'837.--. Dieses ergibt sich aus ihrer Steuererklärung 2009.

Bei der Ermittlung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (monatlicher Notbedarf, notwendige Lebenshaltungskosten) hat sich die Vorinstanz auf die Angaben der Beschwerdeführerin und deren von ihr eingereichten Steuererklärung 2007 abgestützt. Soweit sich aus der Steuererklärung 2009 andere Zahlen ergeben, sind diese im Folgenden zugrunde zu legen. Im Übrigen können die alten Zahlen beibehalten werden, da sich gemäss Aussage der Beschwerdeführerin an ihrer finanziellen Situation nichts Wesentliches geändert habe. Den Grundbetrag für die Lebenshaltungskosten setzte die Vorinstanz gemäss den Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (vgl. Weisung der Aufsichtsbehörde über das Betreibungs- und Konkursamt Basel-Stadt betreffend die Berechnung des Existenzminimums gültig ab 1. März 2001, basierend auf den durch die Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz herausgegebenen Richtlinien vom 24. November 2000, abrufbar unter http://www.ejpd.admin.ch/etc/medialib/data/wirtschaft/schkg/bs.Par.0001.File.dat/01-bs-ks-d.pdf; letztmals besucht am 15. Juni 2010) auf Fr. 1'100.-- fest. Im Weiteren wurde der von der Beschwerdeführerin den Berechnungen zugrunde gelegte Mietzins von Fr. 1'757.-- akzeptiert. Beides ist auch aus heutiger Sicht nicht zu beanstanden. Zudem hat die Vorinstanz die Krankenkassenprämien auf den Betrag der monatlichen Durchschnittsprämien im Kanton Basel-Stadt im Jahr 2007, ausmachend Fr. 409.-- pro Person, gesenkt. Da die Situation der Beschwerdeführerin zur Zeit der Entscheidfällung zugrunde zu legen ist, ist dieser Betrag nunmehr auf Fr. 453.-- festzusetzen (vgl. Art. 4 der Verordnung des Eidgenössischen Departements des Inneren [EDI] vom 28. Oktober 2009 über die Durchschnittsprämien 2010 der Krankenpflegeversicherung für die Berechnung der Ergänzungsleistungen, SR 831.309.1; dass gemäss den soeben genannten Richtlinien eigentlich nur die Kosten für die obligatorische Krankenversicherung einzuberechnen wären, welche tiefer liegen, muss hier – da nicht entscheidrelevant – nicht berücksichtigt werden). Der Selbstbehalt, den die Beschwerdeführerin mit Fr. 500.-- angab, wurde von der EEK ohne weitere Prüfung übernommen. In ihrer wiedererwägungsweise am 30. September 2008 erlassenen Verfügung bezog die Vorinstanz auch die laufenden Steuern in die Berechnung des Existenzminimums ein und berücksichtigte übereinstimmend mit den Angaben der Beschwerdeführerin Fr. 600.-- (dass umstritten ist, ob laufende Steuern bei der Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums zu berücksichtigen sind, kann hier unberücksichtigt bleiben, da dies vorliegend nicht entscheidrelevant ist).

Den Einnahmen von Fr. 5'837.-- stehen folglich Ausgaben von insgesamt Fr. 4'410.-- (Grundbetrag Fr. 1'100.--, Mietzins Fr. 1'757.--, Krankenkassenprämien Fr. 453.--, Selbstbehalt Fr. 500.-- und laufende Steuern Fr. 600.--) gegenüber. Der Beschwerdeführerin verbleibt somit bei grosszügiger Berechnung zu ihren Gunsten ein monatlicher Überschuss von Fr. 1'427.--. Berechnet man die Steuern nicht mit ein, so verbleiben der Beschwerdeführerin gar Fr. 2'027.--.

Unter Berücksichtigung des grosszügig berechneten monatlichen Einkommensüberschusses in der Höhe von Fr. 1'427.-- wäre es der Beschwerdeführerin möglich, die ausstehenden Steuerschulden (inklusive der bisher angefallenen Zinsen) innert gut achteinhalb Jahren vollumfänglich zu begleichen (vgl. E. 2.6.1 hievor). Werden die laufenden Steuern nicht berücksichtigt, könnten die Steuerschulden innert gut sechs Jahren bezahlt werden. Betrachtet man nur das Einkommen, könnte diese relativ lange Zeit, insbesondere vor dem Hintergrund des Alters der Beschwerdeführerin, eine für den Steuererlass notwendige Notlage darstellen. Ob dies der Fall ist, kann jedoch aufgrund der nachfolgenden Erwägungen offen gelassen werden.

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

Nach eigenen Angaben verfügte die Beschwerdeführerin per Juli 2007 über Bargeld, Post- und Bankguthaben (Fr. 111'508.--), Wertschriften (Fr. 183'277.--) sowie eine Lebensversicherung, die zugunsten der Enkelin lautet (Fr. 18'150.--). Aus der Steuererklärung 2007, auf die sich die EEK in ihrem Wiedererwägungsentscheid vom 30. September 2008 stützt, ist der Verkehrswert der Guthaben und Wertschriften der Beschwerdeführerin mit insgesamt Fr. 298'848.-- angegeben. Der Rückkaufswert der Lebensversicherung betrug nunmehr Fr. 21'164.--. Die Beschwerdeführerin machte nie geltend, die von der EEK ihrer Steuererklärung entnommenen Zahlen entsprächen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Aus der nunmehr eingereichten Steuererklärung 2009 ergibt sich per 31. Dezember 2009 ein Vermögen der Beschwerdeführerin aus Guthaben und Wertschriften von Fr. 283'350.--. Der Rückkaufswert der Lebensversicherung beträgt Fr. 27'524.--. Auch ohne Berücksichtigung des Rückkaufswerts der Lebensversicherung (vgl. oben Sachverhalt Bst. C) verfügt die Beschwer-

deführerin damit über ein Vermögen, aus dem sie die Steuerschulden, um deren Erlass sie nachsucht, begleichen kann.

Soweit die Beschwerdeführerin vor der Vorinstanz geltend machte, ein Darlehen an ihre Tochter in Höhe von Fr. 70'000.-- könne eventuell nicht zurückgezahlt werden, so ist mit der Vorinstanz darauf hinzuweisen, dass es sich hierbei um eine nicht nachgewiesene Behauptung der Beschwerdeführerin handelt. Zwar ist es innerhalb von Familien nicht unüblich, dass Darlehen später in Geschenke umgewandelt werden, doch darf dies nicht zulasten der Staatskasse gehen. Besondere Umstände, insbesondere die Zahlungsunfähigkeit der Tochter, hat die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen. Vor Bundesverwaltungsgericht machte die Beschwerdeführerin nun nicht mehr geltend, dass das Darlehen von der Tochter möglicherweise nicht mehr zurückgezahlt werden würde. Überdies würde auch ein entsprechender Nachweis an der vorliegenden Beurteilung nichts ändern: Der Beschwerdeführerin verbliebe immer noch ein genügend grosses Vermögen. Ausserdem könnte sie, wie gesehen (vgl. oben E. 3.1.1), die Steuerschulden im Grunde sogar aus ihrem laufenden Einkommen begleichen, auch wenn dies mehrere Jahre in Anspruch nehmen würde.

Die Beschwerdeführerin weist darauf hin, dass sie sich für eventuelle spätere Krankheits- und Pflegekosten ein kleines Vermögen angespart habe, auf welches sie nunmehr zurückgreifen müsste, sollte sie die Steuern bezahlen müssen. Mit der EEK ist hier allerdings darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführerin auch nach Bezahlung der Steuern aus ihrem Vermögen ein finanzielles Polster verbleiben wird. Zudem hat die EEK die kantonale Steuerbehörde angewiesen, günstige Zahlungsoptionen zu gewähren und auf die Erhebung von aufgelaufenen Verzugszinsen zu verzichten.

3.2 Schliesslich ist auf die Voraussetzung der grossen Härte einzugehen, im Speziellen ob die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person durch besondere Umstände, vorliegend durch ihr fortgeschrittenes Alter, erheblich bzw. anhaltend beeinträchtigt wird (vgl. E. 2.7.2 und E. 2.8). Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin ist sie zurzeit gesund und bedarf keiner besonderen Pflege. Allerdings bestehe die Möglichkeit, dass sie in Zukunft pflegebedürftig werden könnte. Der Beschwerdeführerin verbleibt jedoch auch nach Bezahlung der Steuern ein Vermögen, das es ihr erlaubt, auch grössere Ausgaben zu tätigen. Zudem verfügt sie über ein Einkommen, dass ihr

neben der Deckung des laufenden Lebensunterhalts die Ansparung weiteren Vermögens gestattet. Somit kann nicht davon gesprochen werden, die Beschwerdeführerin müsse auf einen unentbehrlichen Bestandteil ihrer Altersvorsorge zurückgreifen.

3.3 Die Beschwerdeführerin bringt schliesslich vor, es müsse infolge des teilweisen Steuererlasses der Kantons- und Gemeindesteuern für das Jahr 1995 durch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt mindestens auch die direkte Bundessteuer für das Jahr 1995 erlassen werden. Zu diesem Vorbringen ist darauf hinzuweisen, dass der Entscheid über den Erlass kantonaler Steuern für denjenigen über die direkte Bundessteuer nicht bindend ist (vgl. E. 2.8). Es ist im Gegenteil festzuhalten, dass der Bund als Gläubiger nicht auf seine Forderung verzichten muss, weil andere Gläubiger dies tun. Er kann dies lediglich im Rahmen von Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung, wenn sich der Schuldner in einer Notlage befindet und andere Gläubiger ebenfalls im gleichen Umfang verzichten (vgl. E. 2.3.2). Vorliegend mangelt es aber im Zeitpunkt des Entscheids (vgl. E. 2.8) bereits an einer Notlage (vgl. E. 3.1.1 und 3.1.2). Zudem waren die Staats- und Gemeindesteuern ungleich höher als die direkte Bundessteuer, so dass deren Bezug möglicherweise – das muss hier nicht geprüft werden – tatsächlich eine grosse Härte bedeutet hätte, weswegen sich die Reduktion dieser Steuern rechtfertigte. Für den Erlass der direkten Bundessteuer ist dies aber unerheblich.

4.

Soweit die Beschwerdeführerin die lange Verfahrensdauer beanstandet, ist festzuhalten, dass auch diesbezüglich das Bundesverwaltungsgericht vorliegend zum Steuerveranlagungsverfahren keine Stellung nehmen kann (vgl. E. 2.3). Einzig das Erlassverfahren ist Gegenstand der vorliegenden Beschwerde. Das Verfahren vor der EEK nahm seinen Anfang mit dem Gesuch der Beschwerdeführerin vom 15. Juli 2005 um Erlass der direkten Bundessteuer. Die EEK traf am 14. August 2007 einen Entscheid, womit das Verfahren vor der EEK abgeschlossen war, bis sie ihren Entscheid aufgrund der Verfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 16. April 2008 in Wiedererwägung zog. Insgesamt betrug die Dauer des Verfahrens vor der EEK also zunächst zwei Jahre. Diese Dauer ist im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV als angemessen zu qualifizieren. Zudem kann hier festgehalten werden, dass die Feststellung einer Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV wegen übermässiger Verfahrensdauer nicht dazu führen könnte, dass die ge-

schuldete Steuer nicht bezahlt werden müsste (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2). Eine Verjährung der Steuerforderung ist vorliegend nicht gegeben und wird auch nicht behauptet.

5.
Da es der Beschwerdeführerin zumutbar ist, für die Bezahlung der Steuern auf ihr Vermögen zurückzugreifen und sie zudem über ein Einkommen verfügt, das neben der Deckung des laufenden Unterhalts einen Überschuss aufweist, ist die Beschwerde abzuweisen. Der unterliegenden Beschwerdeführerin sind die Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.-- festzulegen (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist der Beschwerdeführerin nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 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 [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch Susanne Raas

Versand: