Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-7638/2007
{T 0/2}

Urteil vom 31. März 2008

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Erlass.

Sachverhalt:

A.
B._____ und A._____ (Steuerpflichtige) wurden für die direkte Bundessteuer des Jahres 2003 nach einer Ermessenseinschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 210'600.-- und einem Steuerbetrag von Fr. 15'552.-- rechtskräftig veranlagt. Am 17. März 2005 wandten sich die Steuerpflichtigen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt mit dem Gesuch um Erlass der Steuern. Zuständigkeitshalber wurde das Gesuch an die Eidgenössische Erlasskommission (EEK) für die direkte Bundessteuer weitergeleitet.

B.
Die EEK wies das Gesuch am 19. September 2007 ab und verwies auf den Umstand, dass die Steuerpflichtigen im Jahr 2004 über Einkünfte von Fr. 276'496.-- bzw. ein Reineinkommen von Fr. 179'737.-- und im Jahr 2005 über Einkünfte von Fr. 266'256.-- bzw. ein Reineinkommen von Fr. 168'937.-- verfügten. Die Veranlagungsverfügung vom 8. Februar 2007 zeigte für das Steuerjahr 2005 ein Bankguthaben der Steuerpflichtigen von Fr. 3'636.-- per 31. Dezember 2005, eine private Liegenschaft mit einem amtlichen Wert von Fr. 1'756'400.-- und einen positiven Geschäftssaldo von Fr. 77'194.--. Unter Berücksichtigung des Buchwerts der Liegenschaft von Fr. 2'260'343.-- besassen die Steuerpflichtigen ein Vermögen zu Buchwerten von rund Fr. 223'400.--. Der Entscheid der EEK wurde den Steuerpflichtigen am 2. Oktober 2007 durch die Steuerverwaltung Basel-Stadt eröffnet.

C.
A._____ (Beschwerdeführerin) reichte am 2. November 2007 gegen den Entscheid der EEK Beschwerde bei dieser ein und begehrte, wenigstens einen Teil der Steuern zu erlassen. Die EEK reichte die Beschwerde am 12. November 2007 zuständigkeitshalber dem Bundesverwaltungsgericht weiter. Die Beschwerdeführerin machte geltend, die Steuerpflichtigen hätten aus der vor fünf Jahren übernommenen Liegenschaft noch keinen Gewinn erzielt und sie seien überschuldet. Der Mann der Beschwerdeführerin arbeite schwer, um über die Runden zu kommen; sie selbst sei krank und habe zwei pflegebedürftige Kinder zu versorgen. Sie verbringe mehr Zeit im Krankenhaus als zu Hause. Der geforderte Betrag könne unmöglich beglichen werden.

D.
Mit der Verfügung vom 21. Januar 2008 forderte das Bundesverwaltungsgericht die EEK auf, die Akten einzureichen und mitzuteilen, in welcher Form der Beschwerdeführerin die Zusammensetzung des Spruchkörpers der EEK mitgeteilt wurde. Die EEK antwortete am 18. Februar 2008 und teilte mit, die Entscheide der EEK seien bis Ende Oktober 2007 ohne Bekanntgabe der personellen Zusammensetzung des Spruchkörpers gefällt und eröffnet worden. Dies treffe auch für den vorliegenden Entscheid zu. Die Besetzung des Spruchkörpers sei den Gesuchstellern auch nicht im Verlauf des Erlassverfahrens in anderer Form mitgeteilt worden.

E.
Soweit entscheidrelevant, wird das Bundesverwaltungsgericht auf weitere Begründungen der Parteien in den Erwägungen eingehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Entscheide der EEK unterliegen gemäss Art. 31 und Art. 33 Bst. f des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das Verfahren richtet sich nach Art. 37 bis 43 VGG und den Regeln des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die Beschwerde vom 2. November 2007 gegen den Entscheid der EEK vom 19. September 2007 (eröffnet am 2. Oktober 2007 durch die Steuerverwaltung Basel-Stadt) wurde frist- und formgerecht eingereicht. Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 48 Abs. 1 VwVG zur Beschwerde legitimiert.

1.2 Die Rechtsmittelverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht unterliegen den üblichen, grundsätzlich von der unterliegenden Partei zu leistenden Verfahrenskosten. Die um Erlass nachsuchende Beschwerdeführerin hat – zumindest bei Anfechten eines Entscheids der EEK – einen Kostenvorschuss zu leisten (Art. 37 VGG in Verbindung mit Art. 63 Abs. 1 und 4 VwVG). Nicht anwendbar ist Art. 167 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11), wonach das Erlassverfahren – mit Ausnahme offensichtlich unbegründeter Gesuche – kostenfrei ist. Diese Vorschrift betrifft nur das erstinstanzliche Erlassverfahren vor

der EEK bzw. der zuständigen kantonalen Erlassbehörde (vgl. auch die Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege [BBl 2001 4257]) und dient damit dafür, dass nicht einzelne Kantone in ihrem Kompetenzbereich bis Fr. 5'000.-- gestützt auf kantonale Rechtsgrundlagen Kosten erheben. Der von der Beschwerdeführerin einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die Beschwerde ist mithin einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, Rz. 2.59 ff.). Im Verwaltungsbeschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (Art. 12 VwVG; vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1623 ff. und 1758 f.; ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1632), d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1388/2006 vom 11. Oktober 2007 E. 1.2, A-1677/2006 vom 20. August 2007 E. 2, B-7406/2006 vom 1. Juni 2007 E. 2; Entscheid der Eidgenössischen Alkoholrekurskommission vom 20. Oktober 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.64 E. 1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 12. Oktober 1998, in: VPB 63.29 E. 4a). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die

Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c).

2.

2.1 Der Kanton stellt zu jedem Gesuch, das in die Zuständigkeit der EEK fällt, einen begründeten Antrag. Er übermittelt das Gesuch zusammen mit seinem Antrag sowie weiteren Beweismitteln und den neusten Veranlagungsakten dem Sekretariat der EEK (Art. 20 der Verordnung des EFD vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer [Steuererlassverordnung, SR 642.121]). Soweit die Sachverhaltsermittlung zu ergänzen ist, nimmt das Sekretariat der EEK die erforderlichen Abklärungen vor; es arbeitet einen Entscheidentwurf aus. Diesen übermittelt es zusammen mit dem Antrag des Kantons und jenem des Vertreters oder der Vertreterin der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) dem Präsidenten oder der Präsidentin, dem Vizepräsidenten oder der Vizepräsidentin (Art. 21 Steuererlassverordnung).

2.2 Die EEK entscheidet in Dreierbesetzung (Präsident/Präsidentin oder Vizepräsident/Vizepräsidentin, Vertreter/Vertreterin der ESTV und Vertreter/Vertreterin des Kantons). Der Entscheid wird durch Mehrheitsbeschluss auf dem Weg der Aktenzirkulation oder anlässlich einer Sitzung gefällt (Art. 22 Steuererlassverordnung).

2.3 Das rechtliche Gehör ist das Recht des Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit seinen Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können (BGE 129 I 232 E. 3.2, 127 I 54 E. 2b; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1672; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 129). Es umfasst auch das Recht auf Vernehmlassung oder Replik (BGE 133 I 100 E. 4.5, 133 I 98 E. 2.1).

2.4

2.4.1 Gestützt auf Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) hat jede Person im Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist. Daraus leitet sich unter anderem der

Anspruch auf richtige Zusammensetzung der Behörde ab. Mithin haben Private Anspruch darauf, dass die Behörden in einem sie betreffenden Verfahren ordnungsgemäss zusammengesetzt sind und die Ausstands- und Ablehnungsgründe beachtet werden. Zusätzlich haben Private – was sich gemäss HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN ebenfalls aus Art. 29 Abs. 1 BV ableitet – einen Mindestanspruch auf Unabhängigkeit und Unbefangenheit einer Verwaltungsbehörde. Dieser Anspruch wird zum Teil auch aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör im weiteren Sinn abgeleitet (vgl. REINHOLD HOTZ, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich 2002, N 40 zu Art. 29; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 129; REGINA KIENER, Richterliche Unabhängigkeit, Bern 2001, S. 23 f.) und ergibt sich für das gerichtliche – einschliesslich das verwaltungsgerichtliche – Verfahren aus der Garantie auf einen verfassungsmässigen Richter nach Art. 30 Abs. 1 BV (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1668 mit Hinweisen auf die Praxis).

2.4.2 Der Anspruch auf eine unparteiische und unbefangene Behörde bzw. auf ein durch Gesetz geschaffenes, zuständiges, unabhängiges und unparteiisches Gericht setzt die Bekanntgabe der personellen Zusammensetzung der Behörde voraus, denn nur so können die Betroffenen feststellen, ob ihr verfassungsmässiger Anspruch auf richtige Besetzung der Verwaltungsbehörde bzw. des Gerichts und eine unparteiische Beurteilung ihrer Sache gewahrt ist (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1669 mit Hinweis; ferner KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 255). Auch das Bundesgericht leitet den Anspruch auf Bekanntgabe der Behördenmitglieder, die beim Entscheid mitwirken, namentlich aus der Garantie des verfassungsmässigen Richters ab, wobei die Bekanntgabe in irgendeiner Form genüge, sei es durch persönliche Mitteilung an die Parteien auf der Vorladung oder im Rubrum des Entscheids oder in einer allgemein zugänglichen Publikation, etwa in einem amtlichen Blatt, einem Staatskalender oder einem Rechenschaftsbericht der Behörde (BGE 128 V 82 E. 2b, 117 Ia 322 E. 1c, 115 V 257 E. 4c, 114 Ia 278 E. 3b, 114 V 61 E. b; vgl. beispielsweise den Geschäftsbericht 2006 über die Amtstätigkeit des Bundesgerichts und des Eidgenössischen Versicherungsgerichts vom 9. Februar 2007, S. 6, betreffend die am 21. Dezember 2006 erfolgte Wahl von Peter Agner zum Präsidenten der EEK). Die Bekanntgabe der Besetzung muss dabei so früh wie möglich (BENJAMIN SCHINDLER, Die Befangenheit der Verwaltung, Zürich 2002, S. 199 ff., S. 208; KIENER, a.a.O., S. 353) – spätestens aber im Rubrum mit dem Entscheid

(BGE 128 V 82 E. 3b) – erfolgen. Sie ist eine Bringschuld der Behörde (vgl. BGE 32 I 33, 37 f.).

2.5 Die EEK ist zwar eine verwaltungsunabhängige Behörde; sie ist aber keine unabhängige Justizbehörde (MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel etc. 2008, N 35 zu Art. 167; DERSELBE, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 729). Dennoch erstreckt sich der Anspruch auf eine richtige Zusammensetzung der entscheidenden Verwaltungs- bzw. Gerichtsbehörde – einschliesslich der daraus abgeleiteten Pflicht zur Bekanntgabe der Entscheidträger (E. 2.4) – auch auf diese (vgl. BGE 127 I 128 E. 3c, 4c/d, 120 Ia 184 E. 2a, 117 Ia 408 E. 2a, 114 Ia 278 E. 3a; ferner auch SCHINDLER, a.a.O., 199 ff., 222 mit Hinweisen; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 255; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1668 f. mit Hinweisen). Die Pflicht zur Bekanntgabe bezieht sich dabei grundsätzlich auf alle Personen, welche von der Ausstandspflicht erfasst werden, mithin auf diejenigen, die an einem Entscheid mitwirken (vgl. Entscheid der Rekurskommission ETH vom 30. Oktober 1995, veröffentlicht in VPB 61.63 E. 2.1.3; SCHINDLER, a.a.O., S. 199) oder einen solchen vorbereiten (vgl. dazu Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG sowie BGE 132 II 485 E. 4.2).

2.6 Der aus Art. 29 Abs. 1 BV abgeleitete Rechtsanspruch auf einen Entscheid durch eine unbefangene Verwaltungsinstanz ist formeller Natur, weshalb sich bei dessen Verletzung die Frage erübrigt, ob der Entscheid materiell fehlerhaft ist (vgl. SCHINDLER, a.a.O., S. 214 f., mit Hinweisen). Die Rechtsmittelinstanz, die eine Verletzung des Anspruchs nach Art. 29 Abs. 1 BV feststellt, muss den angefochtenen Hoheitsakt aufheben ohne Rücksicht darauf, ob die Verletzung für den Ausgang des Verfahrens relevant ist (statt vieler: BGE 127 V 431 E. 3d/aa mit Hinweis; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1709 mit weiteren Hinweisen; ferner KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 131).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall wurde der angefochtene Entscheid vom 19. September 2007 unter der Nummer (...) mit dem Kürzel "..." gefertigt und vom Vizepräsidenten der EEK, Arthur Gross, unterzeichnet. Den Unterlagen der EEK kann weder entnommen werden, wer den angefochtenen Entscheid vorbereitet hat, noch wer –

neben dem vorsitzenden Vizepräsidenten – im Spruchkörper war. Es geht kein Hinweis aus den Akten hervor, dass die Zusammensetzung der EEK, insbesondere der Vertreter oder die Vertreterin des Kantons und der ESTV sowie die Person des Sekretariats der EEK, die den Entscheid vorbereitet hat, der Beschwerdeführerin in irgendeinem Stadium des Verfahrens mitgeteilt wurde. Dies bestätigte auch die EEK in ihrer Vernehmlassung vom 18. Februar 2008. Auch im Rubrum des Entscheid findet sich kein Hinweis auf die Zusammensetzung des Spruchkörpers. Die gesamte Zusammensetzung des Spruchkörpers der EEK sowie der Personen, die den Entscheid vorbereiteten, blieb der Beschwerdeführerin somit in jedem Stadium des Verfahrens unbekannt. Die Zusammensetzung des Spruchkörpers ist schliesslich weder publiziert noch sonstwie leicht zugänglich (E. 2.4.2).

3.2 Aus dem gleichen Grund kann der Verfahrensmangel nicht entsprechend dem Antrag der Vorinstanz im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht durch Bekanntgabe des Spruchkörpers der EEK geheilt werden; denn würde die Beschwerdeführerin einen Ausstandsgrund geltend machen, müsste darüber ohnehin zunächst die EEK entscheiden. Eine Heilung dieses Verfahrensmangels ist deshalb im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht möglich (vgl. dazu Lorenz Kneubühler, Gehörsverletzung und Heilung, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 99/1998, S. 97 ff., 116), da das Bundesverwaltungsgericht über einen Ausstandsentscheid der EEK nur in einem neuen Verfahren mit entsprechendem Anfechtungsobjekt entscheiden könnte.

3.3 Gegen dieses Urteil kann keine Beschwerde an das Bundesgericht eingereicht werden (Art. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG, SR 173.110]).

4.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden der Beschwerdeführerin ausnahmsweise keine Verfahrenskosten auferlegt (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG); der Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- wird ihr erstattet. Ebensowenig trägt die EEK Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der nicht vertretenen teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen, da ihr durch die Beschwerde keine wesentlichen Kosten entstanden sind (Art. 13 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädi-

gungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, der Entscheid der Eidgenössischen Erlasskommission (EEK) vom 19. September 2007 wird aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die EEK zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ... / ...; Gerichtsurkunde)
- Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Fischmarkt 10, Postfach 4001 Basel

Der Kammerpräsident: Der Gerichtsschreiber:

Thomas Stadelmann Jürg Steiger

Versand: