6 Finanzen
Finances
Finanze

45

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. X. gegen Eidgenössische Erlasskommission
A-3663/2007 vom 11. Juni 2009

Erlass der direkten Bundessteuer. Kriterien zum Erlass von Nachsteuern und Bussen.

Art. 167 DBG. Art. 7 Abs. 1 Bst. a und c Steuererlassverordnung vom 19. Dezember 1994.

Der Erlass von Übertretungsbussen ist im Steuerrecht des Bundes singulär. Bei der Beurteilung des Erlasses von Bussen ist deshalb ein strenger Massstab angezeigt (E. 2.8.1). Dagegen ist die erhobene Nachsteuer keine Strafsanktion, stellt sie doch keine von der eigentlichen Steuerforderung verschiedene öffentlichrechtliche Forderung dar (E. 3.1.2.3). Auf den Erlass von Nachsteuern findet folglich nicht derselbe strenge Massstab Anwendung, wie auf die Beurteilung von Bussen (E. 3.1.2.4).

Remise de l'impôt fédéral direct. Critères applicables à la remise de rappels d'impôt et à la remise d'amendes.

Art. 167 LIFD. Art. 7 al. 1 let. a et c ordonnance sur les demandes en remise d'impôt du 19 décembre 1994.

La remise d'amendes pour contravention constitue un cas de figure singulier en droit fiscal fédéral. L'examen d'une remise d'amendes est donc soumis à des critères stricts (consid. 2.8.1). En revanche, le rappel d'impôt perçu n'étant pas une sanction pénale et ne constituant pas une créance de droit public distincte de la créance d'impôt proprement dite (consid. 3.1.2.3), les critères applicables à la remise de rappels d'impôt sont moins stricts que ceux applicables à la remise d'amendes (consid. 3.1.2.4).

Condono dell'imposta federale diretta. Criteri applicabili al condono di ricuperi d'imposta e al condono di multe.

Art. 167 LIFD. Art. 7 cpv. 1 lett. a e c ordinanza sul condono dell'imposta del 19 dicembre 1994.

Il condono di multe comminate in seguito a contravvenzione costituisce un caso singolare nel diritto fiscale federale. Nell'ambito della valutazione del condono di multe vanno perciò applicati dei criteri restrittivi (consid. 2.8.1). Per contro, il ricupero d'imposta operato non è una sanzione penale e non costituisce quindi un credito di diritto pubblico distinto dal credito fiscale stesso (consid. 3.1.2.3). Di conseguenza, nell'ambito della valutazione del condono di ricuperi d'imposta, non vanno applicati gli stessi criteri restrittivi che valgono nell'ambito della valutazione del condono di multe (consid. 3.1.2.4).

Im Rahmen eines Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahrens für die direkte Bundessteuer der Jahre 2001 und 2006 wurden bei der Beschwerdeführerin die Nachsteuern erhoben und sie wurde mit einer Busse belegt. Ihr Gesuch um Erlass der Nachsteuern und der Busse wurde von der Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK) abgewiesen. Die EEK begründete ihren Entscheid unter anderem damit, bei hinterzogenen Steuern und Bussen gelte generell eine strengere Erlasspraxis. Aus diesem Grund sei der Beschwerdeführerin ein Eingriff in das eigentlich für die Altersvorsorge reservierte Vermögen zuzumuten.

Die generell strengere Praxis der EEK bei der Beurteilung des Erlasses der Nachsteuern hält einer Überprüfung des vorliegenden Falles durch das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) nicht Stand.

Das BVGer heisst die Beschwerde gut und hebt den vorinstanzlichen Entscheid auf.

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Der steuerpflichtigen Person, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 167 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]).

Diese Bestimmung wird in der Steuererlassverordnung vom 19. Dezember 1994 (SR 642.121, nachfolgend: 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 (vgl. 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 BVGer A-3144/2007 vom 12. Mai 2009 E. 2.1; vgl. MICHAEL BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 725). Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen (Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) muss der Steuererlass aber seltene Ausnahme bleiben, welche nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird (vgl. MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a+b, 2. Aufl., Basel 2008, N. 6 zu Art. 167 DBG, nachfolgend: Kommentar DBG).

Sind die objektiven (vgl. E. 2.3) und subjektiven (vgl. E. 2.5) Voraussetzungen erfüllt, so besteht gemäss klarem Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung ein öffentlichrechtlicher Anspruch auf dessen Gewährung. Auch die neuere Lehre spricht sich mehrheitlich für einen Anspruch auf Erlass aus, sofern die Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind. ZWEIFEL und CASANOVA argumentieren mit der Rechtsstaatlichkeit: Das Vorhandensein eines im Gesetz genannten Erlassgrundes gebe dem Schuldner einen öffentlichrechtlichen Anspruch auf Erlass (vgl. MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Grundzüge des Steuerrechts, Zürich 2008, § 31 N. 3, 8). BLUMENSTEIN, LOCHER und BEUSCH weisen darauf hin, der Erlass sei kein Gnadenakt. Die « Kann-Formulierung » von Art. 167 DBG ändere am Rechtsanspruch nichts, bringe diese doch lediglich zum Ausdruck, dass die Behörde bei der Beurteilung, ob die gesetzlich statuierten

Erlassvoraussetzungen im Einzelfall vorliegen würden, über pflichtgemäss auszuübendes Ermessen verfüge (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a. a. O., S. 348; vgl. BEUSCH, Kommentar 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 und KAUFMANN aus (vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N. 4 zu Art. 167 DBG). Ungeachtet des klaren Wortlautes der Steuererlassverordnung hat auch das Bundesgericht (BGer) – gestützt auf die « Kann-Formulierung » von Art. 167 DBG – einen Anspruch auf Erlass unlängst verneint (vgl. BGE 122 I 373 E. 1 veröffentlicht in ASA 66 S. 774; Urteil des BGer vom 21. Februar 2008, veröffentlicht in Steuer Revue 5/2008 S. 380 ff. E. 2.2, Urteil des BGer vom 9. Dezember 2004, veröffentlicht in ASA 68 S. 77 E. 1; vgl. auch zur ganzen Rechtsprechung [kritisch] ROCCO FILIPPINI/ALESSANDRA MONDADA, Il condono fiscale nelle imposte dirette: un « diritto » giustiziabile alla luce dell'art. 29a della Costituzione federale, in: Rivista ticinese di diritto I-2008, S. 470, 482 f.). Die Rechtsprechung des BGer ist allerdings nicht ganz einheitlich. So hat es sich in der Vergangenheit auch schon für einen Erlassanspruch ausgesprochen (vgl. Urteil des BGer vom 30. April 1975, veröffentlicht in ASA 44 S. 618; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-3144/2007 vom 12. Mai 2009 E. 2.5, Urteil des BVGer A-2250/2007 vom 11. März 2009 E. 5.3).

2.3 Der Steuererlass gehört nicht zur Steuerveranlagung, sondern zum Steuerbezug (bzw. zur Steuervollstreckung). Ein Erlass kann demnach nur erfolgen, wenn die Veranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig festgesetzte Steuer vorliegt, die noch nicht bezahlt ist (vgl. Art. 7 Abs. 2 Steuererlassverordnung; objektive Voraussetzungen). Im Erlassverfahren zu prüfen ist demnach ausschliesslich, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen erfüllt sind. In einem solchen Verfahren kann es demnach nicht um die Revision der Veranlagung und um die Begründetheit der Steuerforderung gehen (Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Die Erlassbehörde ist denn auch nicht befugt, Letztere nachzuprüfen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN, a. a. O., N. 3 zu Art. 167 DBG; BEUSCH, Kommentar DBG, N. 7, 12 f. zu Art. 167 DBG; PIERRE CURCHOD, in: Danielle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], Impôt fédéral direct – Commen-

taire 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, Kommentar 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, 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, Kommentar DBG, N. 13 zu Art. 167 DBG).

2.6 Die erste im Gesetz genannte Voraussetzung – das Vorliegen einer *Notlage* – wird in Art. 9 Abs. 1 der Steuererlassverordnung konkretisiert.

2.6.1 Demnach liegt eine solche vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Art. 9 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

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

2.6.3 Eine einschränkende Ausnahme vom Grundsatz, wonach es auf die Ursache der Notlage nicht ankommt, enthält Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung. Liegen nämlich für die Überschuldung andere Gründe vor, als die in Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung genannten – insbesondere geschäftliche Misserfolge, hohe Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden als Folge eines überhöhten Lebensstandards usw. – , so ist ein Erlass der Steuerschuld zugunsten anderer Gläubiger ausgeschlossen bzw. nur in demselben prozentualen Umfang möglich, wie andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten (Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung; vgl. auch BEUSCH, Kommentar 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, Kommentar 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, Kommentar DBG, N. 18 zu Art. 167 DBG). Während das Kriterium der Notlage ausschliesslich die wirtschaftliche Lage des Schuldners bzw. der Schuldnerin berücksichtigt, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich Billigkeitserwägungen (ZWEIFEL/CASANOVA, a. a. O., § 31 N. 13, 19).

Eine grosse Härte kann etwa aus der anhaltenden Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse seit der Veranlagung resultieren oder kann sich aus den besonderen Ursachen der Notlage ergeben. Dies trifft etwa zu, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person durch besondere Umstände wie aussergewöhnliche Belastungen durch den Unterhalt der Familie, dauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit, Unglücksfälle usw. erheblich beeinträchtigt wird (vgl. ZWEIFEL/CASANOVA, a. a. O., § 31 N. 14; vgl. 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 (E. 2.6.4), schliesst das Vorhandensein von Vermögen die Gewährung eines Erlasses nicht von vornherein aus. Ein Steuererlass kann daher gewährt werden, bevor die letzten Ersparnisse der gesuchstellenden Person aufgebraucht sind. Dies gilt insbesondere

für nicht erwerbstätige Gesuchstellende (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN, a. a. O., N. 21 zu Art. 167 DBG). Die Nicht-Gewährung eines Erlasses würde eine grosse Härte bedeuten, wenn die Belastung oder Verwertung des zum Verkehrswert berechneten Vermögens nicht zumutbar ist (vgl. Art. 11 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Dies ist etwa dann der Fall, wenn ältere Steuerpflichtige ohne Erwerbseinkünfte und anderes Vermögen ihr selbstbewohntes und (weitgehend) hypothekenfreies Wohneigentum belasten oder veräussern müssten (vgl. BEUSCH, Kommentar 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 des Freizügigkeitsgesetzes vom 17. Dezember 1993 (FZG, SR 831.42) bleiben bei der Vermögensberechnung unberücksichtigt (Art. 11 Abs. 2 Steuererlassverordnung).

2.8

2.8.1 Beim Entscheid über einen Steuererlass sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheides, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung; vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN, a. a. O., N. 18 zu Art. 167 DBG; vgl. BEUSCH, Kommentar 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]) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen (Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung); mit anderen Worten werden nur die notwendigen Lebenshaltungskosten berücksichtigt. Wäre der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so ist dies im Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 3 Abs. 3 Steuererlassverordnung).

2.8.2 Der auf Bundesebene vorgesehene Erlass von Bussen wegen Übertretungen (E. 2.4) stellt im Steuerrecht eine Besonderheit des Rechts der direkten Steuern dar. Aufgrund dieser singulären Konstellation innerhalb der Steuerrechtsordnung ist für den Erlass einer Busse ein *strenger*

Massstab anzulegen. Dies erscheint gerechtfertigt, weil bei deren Bemessung aufgrund des geltenden Verschuldensprinzips (Art. 47 Abs. 1 i. V. m. Art. 34 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [StGB, SR 311.0]) den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person – unter anderem ihrem Einkommen und Vermögen sowie ihrem Lebensaufwand – Rechnung getragen wird. Im Erlassverfahren sollen die genannten, bereits im Steuerhinterziehungsverfahren gewürdigten Verhältnisse nicht erneut (und damit im Ergebnis quasi doppelt) berücksichtigt werden. Ein Bussenerlass soll in der Regel nur gewährt werden, wenn im Rahmen der Erlassgründe nicht nur eine « einfache » Notlage im Sinne eines Missverhältnisses zur finanziellen Leistungsfähigkeit besteht, sondern geradezu die wirtschaftliche Existenz des Steuerpflichtigen gefährdet erscheint (vgl. BEUSCH, Kommentar DBG, N. 11 zu Art. 167 DBG; vgl. KÄNZIG/BEHNISCH, N. 2 zu Art. 124 BdBSt mit weiteren Hinweisen auf die Kasuistik).

3. (...)
3.1 (...) Es ist zunächst zu untersuchen, ob die EEK im vorliegenden Fall für *Nachsteuern und Bussen* im Zusammenhang mit einem Steuerhinterziehungsverfahren zu Recht eine strengere Erlasspraxis anwendet und mit dieser Begründung der Gesuchstellerin einen Eingriff in das der Altersvorsorge dienende Vermögen zumuten darf.

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

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

Dieses « allgemeine Prinzip » – nämlich die Berücksichtigung des objektiven und subjektiven Verhaltens in den Vorjahren bei *nicht anerkannten*

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

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

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

3.1.2.2 Die Verordnung zählt in Art. 10 Abs. 1 « namentlich anerkannte » Ursachen auf, die zu einer Notlage geführt haben. Damit nennt sie *beispielhaft mögliche* Ursachen (E. 2.6.2). Somit ist klarzustellen, dass die Aufzählung von Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – keinesfalls abschliessend ist. Auch andere anzuerkennende Ursachen für eine Notlage sind denkbar. Der « Umkehrschluss » (und daraus abgeleitet das « allgemeine Prinzip »), wonach sämtliche anderen, nicht in Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung genannten Fälle, als von der Gesuchstellerin « selbst verursacht » und « selbst verschuldet » zu gelten hätten und aus diesen Gründen – wie

bei Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung – auch im vorliegenden Fall eine strengere Praxis anzuwenden sei – ist demzufolge unzutreffend.

3.1.2.3 Schliesslich gilt es bei der Beurteilung von Nachsteuern als Folgen eines Steuerhinterziehungsverfahrens zu berücksichtigen, dass gemäss der Konzeption des DBG (im Unterschied zum BdBSt) die Steuernachforderung aus dem Zusammenhang mit dem Steuerstrafrecht herausgelöst worden ist. Dies führt dazu, dass die Steuernachforderung ihrer *Rechtsnatur* nach nicht (mehr) als besonders geartete, vom eigentlichen Steueranspruch verschiedene öffentlichrechtliche Forderung gilt. Die Nachsteuer stellt keine Strafsanktion dar. Als Folge eines rein fiskalrechtlichen Verfahrens bezweckt sie einzig die Nacherhebung der zu tief veranlagten Steuer. Sie wird gemäss heutiger Lehre als Revision zuungunsten des Steuerpflichtigen aufgefasst. Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person ist nicht vorausgesetzt (vgl. statt vieler BGE 121 II 273 E. 3b mit Hinweisen; BLUMENSTEIN/LOCHER, a. a. O., S. 341 f., 345; KLAUS A. VALLENDER/MARTIN. E. LOOSER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a+b, 2. Aufl., Basel 2008, N. 1 zu Art. 151 DBG).

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