



Fall-Nr.: B 2015/316
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 30.05.2017
Entscheiddatum: 30.05.2017

Entscheid Verwaltungsgericht, 30.05.2017

Steuerrecht, Steuererlass, Art. 224 Abs. 1 StG, Art. 167 Abs. 2 und Art. 167a DBG, Art. 2, Art. 3 Abs. 1 und 2, Art. 10 Steuererlassverordnung. Es besteht kein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Gewährung des Steuererlasses (E. 3). Die Beschwerdeführer haben die X. AG gegenüber der Steuerbehörde zeitweise bevorzugt behandelt. Ein Steuererlass käme nicht ihnen selbst, sondern indirekt der X. AG zugute. Dieses Verhalten rechtfertigt es, den nachgesuchten Steuererlass zu verweigern (E. 3.3), (Verwaltungsgericht, B 2015/316).

Besetzung

Präsident Eugster; Verwaltungsrichter Linder, Bietenharder, Zindel; Ersatzrichter Engeler; Gerichtsschreiber Bischofberger

Verfahrensbeteiligte

A.Y. und B.Y.,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,



Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Erlass (Kantons- und Gemeindesteuern 2013)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. B.Y. und A.Y., geboren 1958 resp. 1955, sind verheiratet und wohnen in einem Einfamilienhaus in X., welches im (Mit-)Eigentum ihrer Söhne R.Y., S.Y., K.Y. und H.Y. steht (act. 3/9, act. 11/12/10 und act. 11/16). Gegen A.Y. bestehen 42 Verlustscheine in Höhe von total CHF 77'169.90 und gegen B.Y. 22 Verlustscheine aus Pfändungen in Höhe von total CHF 49'490.35 (Stand 15. April 2015, act. 11/5/1e f.). Für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wurden sie mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 55'900, bestehend aus Rentenleistungen der IV an die Ehefrau sowie Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemanns, ohne steuerbares Vermögen, veranlagt. Mit Entscheid vom 3. März 2015 wies das kantonale Steueramt eine gegen die Veranlagung erhobene Einsprache ab (act. 11/2/3 und 11/11). Dieser Entscheid blieb unangefochten. Am 13. April 2015 ersuchten B.Y. und A.Y. beim Gemeindesteuernamt Q. um Erlass der ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2013 von CHF 4331.75 (act. 11/5/1c). Mit Verfügung vom 28. April 2015 wies das kantonale Steueramt das Erlassgesuch mit der Begründung ab, die Gewährung eines Steuererlasses sei ausgeschlossen, da Verpflichtungen gegenüber



St.Galler Gerichte

Drittgläubigern bestünden und keine Anhaltspunkte für einen Verzicht der Drittgläubiger vorlägen (act. 11/5/1b).

B. Gegen die Verfügung des kantonalen Steueramtes vom 28. April 2015 rekurrerten B.Y. und A.Y. am 26. Mai 2015 an die Verwaltungsrekurskommission (act. 11/1). Mit Entscheid vom 9. November 2015 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs ab (act. 2). Begründet wurde die Abweisung im Wesentlichen damit, dass B.Y. und A.Y. Schulden bei der X. AG regelmässig mittels monatlichen Leistungen von CHF 150 tilgten, während sie die mit dem Steueramt Q. vereinbarten Ratenzahlungen von monatlich CHF 100 im Juli 2015 eingestellt hätten. Ein solches Verhalten rechtfertige es, den nachgesuchten Steuererlass auch bei ausgewiesener Bedürftigkeit zu verweigern. Überdies sei eine Notlage bzw. eine Bedürftigkeit angesichts der unklaren und unvollständigen Angaben von B.Y. und A.Y. nicht hinreichend glaubhaft dargetan. Die finanziellen Verhältnisse der Söhne, die als Vermieter aufträten, würden nicht näher dargelegt. Der geltend gemachte Betrag von CHF 1850 könne daher nicht als notwendiger Aufwand für die Wohnkosten anerkannt werden. Die Mietzinszahlungen würden unter anderem ihren Söhnen H.Y., geboren 1989 (act. 3/3), und K.Y., geboren 1993, (act. 11/5/1i), zufließen, welche sie angeblich wegen Arbeitsunfähigkeit finanziell mit Zahlungen zwischen CHF 300 und 600 monatlich unterstützen müssten. Überdies seien abgesehen von einem Krankenkassenrückerstattungsbeleg über CHF 39.85 keine Angaben zu Prämienverbilligungen, auf welche sie grundsätzlich Anspruch hätten, und zu den Leistungen gemacht worden, die von der Krankenkasse an die Auslagen der Söhne gezahlt worden seien. Bei monatlichen Einkünften von CHF 5600, angemessenen Wohnkosten von CHF 1400, notwendigen Berufsauslagen von CHF 400, Unterhaltskosten von CHF 1780 und Krankenkassenprämien für die obligatorische Versicherung von insgesamt CHF 702.05 stünde B.Y. und A.Y. ein Betrag von rund CHF 360 pro Monat zur Begleichung der Steuerschulden von CHF 4331.75 innert eines Jahres zur Verfügung.

C. Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 9. November 2015 erhoben B.Y. und A.Y. (Beschwerdeführer) am 10. Dezember 2015 Beschwerde beim Verwaltungsgericht sinngemäss mit dem Rechtsbegehren, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und ihr Steuererlassgesuch gutzuheissen (act. 1). Mit Eingabe vom 13. Januar 2016 verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung



(act. 10). Am 1. Februar 2016 schloss das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) auf Abweisung der Beschwerde (act. 13).

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. (...).

2. Das strittige Erlassgesuch reichten die Beschwerdeführer am 13. April 2015 und damit vor dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über eine Neuregelung des Steuererlasses (AS 2015 9) und der Steuererlassverordnung (AS 2015 1895) am 1. Januar 2016 ein, welche vorliegend sachgemäss anwendbar sind (vgl. E. 3 hiernach). Wie es sich damit intertemporalrechtlich verhält, kann offen bleiben, da die Neuregelung in Bezug auf die Erlasswürdigkeit inhaltlich im Wesentlichen der bisherigen Praxis entspricht (vgl. Art. 167a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG, Fassung vom 1. Januar 2016, AS 2015 9, Art. 3 Abs. 1 bis 3 und Art. 12 Abs. 2 der Steuererlassverordnung in der Fassung vom 19. Dezember 1994, AS 1995 595, sowie Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, BBl 2013 8435, 8448, mit Hinweisen auf BGer 2D_54/2011 vom 16. Februar 2012 E. 3.4, BVerwGer A-1758/2011 vom 26. März 2011 E. 2.7 und 3.1.1 sowie BGer 2P. 316/2003 vom 19. Dezember 2003 E. 4.3, siehe auch Art. 205e Abs. 2 DBG).

3. Steuerpflichtigen, die in Not geraten sind oder für welche die Bezahlung der Steuern, der Zinsen, der Bussen oder der Kosten eine grosse Härte bedeutet, kann der geschuldete Betrag gestundet oder ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 224 Abs. 1 StG, vgl. auch den inhaltlich im Wesentlichen übereinstimmenden Art. 167 Abs. 1 DBG und zum Wesen des Steuererlasses Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 421 f.). Der Steuererlass, d.h. der Verzicht des steuerberechtigten Gemeinwesens auf einen rechtskräftig gewordenen Steueranspruch (vgl. VerwGE B 2011/202 vom 20. März 2012 E. 4 mit Hinweisen, www.gerichte.sg.ch), hat aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der



Steuerpflichtigen (Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101, BV) und infolge der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) die seltene Ausnahme zu bleiben (vgl. Beusch/Raas, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Vorbemerkungen zu Art. 167-167g N 8). Während im Kanton St. Gallen keine näheren Vollzugsvorschriften auf Gesetzes- und Verordnungsstufe existieren, wird die Behandlung der Erlassgesuche auf Bundesebene in Art. 167 bis 167g DBG und in der Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung; SR 642.121, in der Fassung vom 1. Januar 2016, AS 2015 1895) geregelt. Diese finden für die Kantons- und Gemeindesteuern sachgemäss Anwendung (vgl. VerwGE B 2013/189 vom 19. August 2014 E. 2, www.gerichte.sg.ch, VerwGE B 2013/192 vom 23. Januar 2015 E. 2.2, in: SGE 2015 Nr. 3, und VerwGE B 2011/241 vom 3. Juli 2012 E. 3, in: SGE 2012 Nr. 13, je mit Hinweisen sowie Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VII. N 146). Gemäss der bisherigen (uneinheitlichen) Praxis im Kanton St. Gallen bestand ein Anspruch auf Erlass von Steuerforderungen, wenn die vom Gesetz verlangten Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. hierzu SGE 2011 Nr. 25 und demgegenüber StB 224 Nr. 1). Diese Praxis stützte sich auf den alten Art. 2 Ingress und Abs. 1 Steuererlassverordnung in der Fassung vom 19. Dezember 1994 (AS 1995 595). In der neuen Steuererlassverordnung ist kein Anspruch auf Steuererlass mehr normiert. Vor diesem Hintergrund lässt sich die bisherige Praxis nicht mehr halten, zumal die Erlassvoraussetzungen in Art. 224 Abs. 1 StG offen und unbestimmt sind (vgl. BGE 122 I 373 E. 1a mit Hinweis auf BGE 112 Ia 93 E. 2c) und der Verordnungsgeber schon bisher nicht vom Gesetzeswortlaut von Art. 167 Abs. 1 DBG – „Kann“-Bestimmung – hätte abweichen dürfen (vgl. BGer 2D_27/2013; 2D_28/2013 vom 27. Juni 2013 E. 2 mit Hinweisen, a.M.: Beusch/Raas, a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 167-167g N 13, sowie Erläuterungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV zur Revision der Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer vom Dezember 2014 [fortan: Erläuterungen], S. 5 f.). Ein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Gewährung des Steuererlasses besteht damit nicht (mehr). Dementsprechend hat sich das Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren bei Anfechtung eines Erlassentscheids auf die Prüfung zu beschränken, ob die



Erlassbehörde das ihr zustehende Ermessen rechtsverletzend ausgeübt hat (vgl. Art. 61 Abs. 1 und 2 VRP und Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII N 100 und 102).

3.1. Die Beschwerdeführer machen dem Sinn nach geltend (act. 1), es liege eine Notlage vor resp. es bestünde eine grosse Härte. Die Vorinstanz habe den Sachverhalt in Bezug auf ihr betriebsrechtliches Existenzminimum willkürlich festgestellt. Unterhaltskosten und Krankenkassenprämien würden nicht nur für sie, sondern auch für ihren Sohn K.Y. anfallen. Er sei aus gesundheitlichen Gründen nicht arbeitsfähig und wohne bei ihnen. Sie müssten auch für die Fahrkosten, Selbstbehalte, Franchise und nicht versicherten Medikamente ihres Sohnes aufkommen. Die an ihre Söhne bezahlten Mietzinsen würden an die Bank gehen. Sie müssten ihre Söhne H.Y. und K.Y. unterstützen, damit diese nicht auf Sozialhilfe angewiesen seien. Im Weiteren würden die gesamten Schulden bei der X. AG fällig, wenn sie nicht regelmässig monatliche Ratenzahlungen im Betrag von CHF 150 leisteten. Seit Oktober 2015 hätten sie diese Ratenzahlungen eingestellt. Die Berufsauslagen seien mit CHF 400 zu tief angesetzt worden.

3.2. Nach Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung liegt eine Notlage einer natürlichen Person im Sinne von Art. 224 Abs. 1 StG vor, wenn die finanziellen Mittel der Person zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen (lit. a) oder der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der Person steht (lit. b, vgl. zur bisherigen Rechtsprechung VerwGE B 2013/192 vom 23. Januar 2015 E. 2.1, VerwGE B 2013/189 vom 19. August 2014 E. 2 und VerwG B 2011/202 vom 20. März 2012 E. 4.1 bis 4.2.3, je mit Hinweisen, a.a.O., siehe auch zu den Ursachen der Notlage einer natürlichen Person Art. 3 Abs. 1 und 2 Steuererlassverordnung sowie BEUSCH/RAAS, a.a.O., Art. 167 N 8 ff.). Ein Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit ist insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz zumutbarer Einschränkung der Lebenshaltungskosten nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann (Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung, vgl. zur zumutbaren Tilgungsdauer VerwGE B 2013/189 vom 19. August 2014 E. 2.4 mit Hinweisen, a.a.O., und demgegenüber Erläuterungen, S. 3 Artikel 2). Eine Einschränkung der Lebenshaltungskosten gilt als zumutbar, wenn diese das betriebsrechtliche Existenzminimum (Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs, SR 281.1, SchKG) übersteigen (Art. 2 Abs. 3



Steuererlassverordnung und Kreisschreiben über die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums [Notbedarf], Kanton St. Gallen, vom Dezember 2008, www.gerichte.sg.ch). Die Voraussetzung der grossen Härte im Sinne von Art. 224 Abs. 1 StG lässt sich von der Notlage nicht scharf abgrenzen. Unter grosser Härte können nebst der wirtschaftlichen Notlage besondere Lebenssituationen verstanden werden, wie der Unterhalt einer Familie, dauernde Arbeitslosigkeit, Krankheit, Unglücksfälle usw. (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O, VII N 150, und zu den Entscheidungsgrundlagen Art. 10 Steuererlassverordnung). Nach der allgemeinen Regel im Steuerverfahren trägt der Pflichtige die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben. Gelingt dem Steuerpflichtigen der entsprechende Nachweis nicht, muss demzufolge zu seinen Ungunsten angenommen werden, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht (vgl. hierzu VerwGE B 2013/77 vom 16. April 2014 E. 2.1 mit Hinweisen, SGE 2010 Nr. 23 E. 2.3 und Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O, VII N 23).

Der Steuererlass bezweckt gemäss Art. 167 Abs. 2 DBG, zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen. Er hat der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigerinnen und Gläubigern zugutezukommen (Grundsatz der Opfersymmetrie). In Art. 167a DBG ist dementsprechend vorgesehen, dass der Steuererlass insbesondere dann ganz oder teilweise abgelehnt werden kann, wenn die steuerpflichtige Person während des Beurteilungszeitraums andere Gläubigerinnen oder Gläubiger bevorzugt behandelt hat (lit. e, vgl. hierzu Beusch/Raas, a.a.O., Art. 167a N 7). Unter dem Gesichtspunkt der Erlassunwürdigkeit werden die Ursachen, die zu einer Notlage und damit verbundenen grossen Härte geführt haben, einer Prüfung unterzogen. Erlassunwürdig ist deshalb eine Person, welche sich im Vorfeld des Erlassgesuchs in einer Art verhielt, welche einen nachfolgenden Steuererlass als ungerecht erscheinen liesse. Die für die Frage, ob eine Erlassunwürdigkeit vorliegt, zu betrachtende Vergangenheit umfasst den Zeitraum zwischen der Entstehung der Forderung, für welche ein Erlass begehrt wird, und dem Stellen des Erlassgesuchs (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 167a N 1 f. und 9).

3.3. Wie aus den von den Beschwerdeführern im Rekursverfahren eingereichten Unterlagen hervorgeht (act. 11/12/5-7 und 12 sowie act. 11/19/3), haben sie im



massgebenden Zeitraum zwischen der Entstehung der Steuerforderung, d.h. mit Beginn der Steuerperiode 2013 am 1. Januar 2013 (Art. 66 Abs. 1 Satz 2 StG), und der Einreichung des Steuererlassgesuchs am 13. April 2015 (act. 11/5/1c), regelmässig mittels monatlicher Leistungen zwischen CHF 250 (5. Februar 2013 bis 3. Oktober 2013) und CHF 150 (4. Februar 2014 bis 31. März 2015) Schulden bei der X. AG, St. Gallen, getilgt, während sie für die Schulden beim Steueramt Q. erst ab 1. Oktober 2014 monatliche Raten von CHF 100 zahlten (act. 11/19/2). Demnach haben die Beschwerdeführer die X. AG zumindest im Zeitraum zwischen dem 1. Januar 2013 und 30. September 2014 gegenüber der Steuerbehörde bevorzugt behandelt. Weil sie die X. AG bevorzugt haben, käme ein Steuererlass nicht ihnen selbst, sondern indirekt der X. AG zugute. Wie die Vorinstanz in Erwägung 2b des angefochtenen Entscheides (act. 2, S. 5) mit Recht ausgeführt hat, rechtfertigt ein solches Verhalten, den nachgesuchten Steuererlass im konkreten Fall selbst bei ausgewiesener Notlage oder grosser Härte im Sinne von Art. 224 Abs. 1 StG zu verweigern. Die Beschwerdeführer setzen sich mit dieser Begründung des angefochtenen Entscheides nicht auseinander. Mithin zeigen sie nicht auf und es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern der angefochtene Entscheid in dieser Hinsicht rechtsfehlerhaft sein sollte. Die Beschwerde ist daher bereits aus diesem Grund abzuweisen.

Bei diesem Ergebnis ist von vornherein davon abzusehen, die Streitsache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung hinsichtlich der Berechnung des Existenzminimums der Beschwerdeführer und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 64 in Verbindung mit Art. 56 Abs. 2 VRP). Lediglich der Vollständigkeit halber bleibt diesbezüglich festzuhalten, dass die Beschwerdeführer keine Angaben zu den finanziellen (Einkommens-)Verhältnissen von H.Y. und K.Y. machen, sondern lediglich behaupten, dass diese auf ihre finanzielle Unterstützung angewiesen seien (act. 1). Insbesondere belegen sie nicht, warum H.Y. und K.Y. trotz ihrer behaupteten langjährigen Arbeitsunfähigkeit keine Sozialversicherungsleistungen ausbezahlt werden (vgl. act. 18 Ziff. 3 f.). Folglich kann auch nicht ermittelt werden, ob K.Y. einen angemessenen Anteil an den Wohnkosten zu tragen hat. Sodann weisen sie die angeblich über einem Betrag von CHF 400 pro Monat liegenden unumgänglichen Berufsauslagen des Beschwerdeführers nicht nach. Ferner machen sie keine Angaben zu allfälligen Prämienverbilligungen und zu Leistungen, welche von der Krankenkasse an die Auslagen der Söhne gezahlt wurden. Bei dieser Sachlage ist der Schluss der



Vorinstanz in Erwägung 2b des angefochtenen Entscheids (act. 2, S. 4 f.), eine Notlage bzw. eine Bedürftigkeit sei angesichts der unklaren und unvollständigen Angaben nicht hinreichend glaubhaft dargetan, nicht zu beanstanden.

4. (...).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1000 werden den Beschwerdeführern auferlegt. Auf die Erhebung wird verzichtet.

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Eugster

Bischofberger