



**Fall-Nr.:** B 2016/204  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 14.12.2017  
**Entscheiddatum:** 14.12.2017

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 14.12.2017**

**Art. 224 StG (sGS 811.1). Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass im massgebenden Zeitpunkt der Prüfung des Erlassgesuchs von einer Notlage der Beschwerdegegner im Sinn von Art. 224 Abs. 1 StG auszugehen gewesen sei. Da die Beschwerdegegner im Zeitpunkt ihres Erlassgesuches höchstens Einnahmen in der Höhe des betriebsrechtlichen Existenzminimum gehabt hätten, hätten sie auch keine Schulden an die Gläubiger aus dem vor über 10 Jahren erfolgten Konkurs des Ehemannes bezahlen können. Daher habe ein Steuererlass auch keine Bevorzugung anderer Gläubiger zur Folge. Auch eine grosse Härte sei zu bejahen. Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids (Verwaltungsgericht, B 2016/204).**

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdeführer,**

gegen



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

**Vorinstanz,**

**A.Y. und B.Y.,**

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Erlass (Kantons- und Gemeindesteuern 2014)**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.**

**a.** Die Eheleute A.Y. und B.Y. wohnen in X. Der Ehemann bezieht eine IV-Rente sowie Ergänzungsleistungen (act. G 5/2/5); die Ehefrau ist arbeitsunfähig und bezog bis Mitte März 2016 Leistungen einer Krankentaggeldversicherung (act. G 5/2/2). Die Eheleute A.Y. und B.Y. ersuchten am 26. Februar 2016 um Erlass ausstehender Kantons- und Gemeindesteuern für 2014 im Betrag von CHF 1'455.90 (act. G 5/6 Id). Das Steueramt der Stadt X. wies das Erlassgesuch am 1. März 2016 ab mit der Begründung, bei einer Gegenüberstellung der Einkünfte und Ausgaben ergebe sich eine freie Quote von CHF 791.85, die es den Gesuchstellern ermögliche, die offenen Steuern zu bezahlen. Zudem sei festzustellen, dass Verluſtscheine, Beteiligungen und andere Schulden vorhanden seien (act. G 5/6 Ib).

**b.** Gegen die Verfügung des Steueramtes vom 1. März 2016 erhoben die Eheleute A.Y. und B.Y. mit Eingabe vom 30. März 2016 Rekurs (act. G 5/1). Die



Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen hiess den Rekurs mit Entscheid vom 25. August 2016 gut. Begründet wurde die Gutheissung im Wesentlichen damit, dass der Wegfall der Taggelder für die Gesuchsteller eine Notlage bzw. grosse Härte bedeute und die übrigen laufenden Schulden eine Verweigerung des Erlasses nicht rechtfertigen würden (act. G 2).

### **B.**

**a.** Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt am 30. September 2016 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, der Entscheid sei aufzuheben und der Erlassentscheid vom 1. März 2016 zu bestätigen (act. G 1).

**b.** In der Vernehmlassung vom 11. Oktober 2016 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Darlegungen im angefochtenen Entscheid und äusserte sich ergänzend zur Beschwerde (act. G 4). Die Beschwerdegegner verzichteten auf eine Vernehmlassung (vgl. act. G 7 f.).

**c.** 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.**

**2.1.** Gemäss Art. 224 Abs. 1 StG bedingt der Erlass der Staats- und Gemeindesteuern, dass der Steuerpflichtige in Not geraten ist (Notlage) oder die Bezahlung der Steuern für ihn eine grosse Härte bedeuten würde. Eine inhaltlich im Wesentlichen übereinstimmende Regelung findet sich in Art. 167 Abs. 1 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11). Der Erlass schafft eine Möglichkeit, einer wesentlichen Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person seit der Steuerperiode, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, in besonders



schweren Fällen Rechnung zu tragen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, N 4 zu § 183). Der geschuldete Steuerbetrag muss in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen stehen. Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann. In jedem Fall liegt eine Notlage vor bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit oder wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person aufkommen muss. Bei der Prüfung der Frage, ob eine Notlage vorliegt, ist auf die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person abzustellen (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. A., St. Gallen 2014, VII. N. 148 mit Hinweisen). Massgebend ist das betreibungsrechtliche Existenzminimum nach Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SR 281.1, SchKG). Unter der Voraussetzung der grossen Härte werden neben der wirtschaftlichen Notlage besondere Lebenssituationen verstanden, wie der Unterhalt einer Familie, dauernde Arbeitslosigkeit, Krankheit, Unglücksfälle usw. (Zigerlig/Oertli/Hofmann, VII. N. 149f.; SGE 2011 Nr. 20 und 25).

**2.2.** Ziel und Zweck des Erlassverfahrens ist eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person. Der Erlass soll dabei dem Gesuchsteller selbst und nicht seinen Gläubigern zu Gute kommen. Er kommt nur in Frage, wenn neben dem Gemeinwesen auch die übrigen Gläubiger ein Opfer erbringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, N. 2 und 29 zu Art. 167 DBG). Während im Kanton St. Gallen keine näheren Vollzugsvorschriften auf Gesetzes- oder Verordnungsstufe existieren, wird die Behandlung der Erlassgesuche auf Bundesebene in der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (SR 642.121, Steuererlassverordnung) geregelt. Diese findet sachgemäss Anwendung (Zigerlig/Oertli/Hofmann, VII. N. 146 und 148). Im Kanton St. Gallen sind weitere Erläuterungen dem St. Galler Steuerbuch zu entnehmen (StB 224 Nr. 1).

**2.3.** Der Beschwerdeführer beruft sich auf den per 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Art. 167a lit. b DBG (act. G 1 S. 3), weshalb vorweg zu klären ist, inwiefern eine analoge Anwendbarkeit der Bestimmung auf die vorliegenden Verhältnisse, d.h. den Erlass



kantonalen und kommunalen Steuern für das Jahr 2014, in Betracht fällt. Das strittige Erlassgesuch reichten die Beschwerdegegner am 26. Februar 2016 und damit nach dem Inkrafttreten Bundesgesetzes über eine Neuregelung des Steuererlasses (AS 2015 9) und der Steuererlassverordnung (AS 2015 1895) am 1. Januar 2016 ein. Was die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Steuererlasses betrifft, enthält Art. 205e DBG keine Regelung des anwendbaren Rechts. In materieller Hinsicht sind daher diejenigen Rechtssätze analog anzuwenden, welche bei Erfüllung des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes Geltung hatten (vgl. BVerwGE A-6903/2015 vom 24. April 2016, E. 3.3). Vorliegend führten die in den Jahren ab 2014 bei den Beschwerdeführern gegebenen wirtschaftlichen Verhältnisse - mit zeitlich zum Voraus auf 730 Tage begrenztem Krankentaggeldanspruch der Beschwerdegegnerin (vgl. act. G 5/6 1g) - zum Erlassgesuch im Februar 2016. Dies bedeutet, dass eine rückwirkende analoge Anwendung der nunmehr (namentlich) in Art. 167a DBG geregelten Erlassvoraussetzungen auf den vorliegenden Sachverhalt - und damit insbesondere die rückwirkende Einführung einer Pflicht zur Bildung von Rücklagen in den Steuerperioden 2014 und 2015 (Art. 167a lit. b DBG) - ausser Betracht fällt.

### 3.

**3.1.** Zu prüfen ist, ob die Steuerschuld von CHF 1'455.90 zu erlassen ist. Im angefochtenen Entscheid hielt die Vorinstanz unter anderem fest, der Beschwerdeführer habe in der Lebensaufwandberechnung einen Betrag von CHF 1428.85 berücksichtigt, obwohl die Gesuchsteller ihrem Antrag das Schreiben der Krankenkasse vom 8. Februar 2016 beigelegt hätten, wonach die Taggeldleistungen per 12. März 2016 eingestellt würden. Zudem finde sich in den Gesuchsakten ein Betreuungsauszug, der vom 27. April 2016 datiere und somit erst nach Erlass des Einspracheentscheids erstellt worden sei. In der Rekursvernehmlassung habe der Beschwerdeführer eine geänderte Begründung vorgebracht und nicht mehr die freie Quote, sondern die Überschuldung als Grund für die Verweigerung des Erlasses angeführt. Die Verlustscheine, Betreibungen und andere Schulden habe die Vorinstanz zwar bereits in der Verfügung erwähnt, jedoch ohne auszuführen, inwiefern sie für die Abweisung des Erlassgesuchs ausschlaggebend gewesen seien. Diese Begründung sei nicht ausreichend gewesen und habe zudem eine Verletzung des rechtlichen



Gehörs dargestellt. Das Argument des Beschwerdeführers, die Beschwerdegegners müssten (nach Wegfall des Taggeldes) eine Erhöhung der Ergänzungsleistung (EL) beantragen, sei unbehelflich. Dieses Vorgehen nehme zum einen eine gewisse Zeit in Anspruch, und andererseits könne aufgrund der Akten nicht beurteilt werden, wie hoch künftige EL ausfallen würden. Aus dem Gesuchsformular ergebe sich, dass die Beschwerdegegner bestrebt seien, die laufenden Schulden, insbesondere jene beim Gemeinwesen, zumindest teilweise in Raten zurückzuzahlen. Auch an die offenen Steuern hätten sie bislang CHF 720 geleistet. Es könne ihnen daher nicht vorgehalten werden, ein Erlass käme vorwiegend Drittgläubigern zugute. Die Bezahlung der ausstehenden Steuern von CHF 1455.90 bedeute für die Beschwerdegegner aufgrund des Wegfalls der Taggelder eine Notlage bzw. grosse Härte (act. G 5/6 Ig).

**3.2.** Der Beschwerdeführer führt aus, die Beschwerdegegner hätten im Jahr 2015 Taggelder in der Höhe von CHF 28'397 erhalten und trotzdem die erforderlichen Rücklagen für die Steuern nicht vorgenommen. Im Übrigen hätten sie erwähnt, dass die EL nach Wegfall der Taggeldleistungen noch angepasst werden müsse (act. G 5/6 Ie). Im Weiteren liege keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor. Im Erlassentscheid vom 1. März 2016 sei eine Doppelbegründung angeführt worden. Wenn diese auch bezüglich der vorhandenen Verlustscheine, Betreibungen und anderer Schulden eher knapp ausgefallen sei, sei doch erkennbar gewesen, aus welchen Gründen das Erlassgesuch abgewiesen worden sei. Auch sei es möglich gewesen, mit der Rekursvernehmlassung (act. G 5/5) einen aktuellen Betreibungsregisterauszug einzureichen, da der Vorinstanz volle Kognition zukomme (Art. 46 VRP). Im steuerrechtlichen Beschwerdeverfahren seien aufgrund von Art. 196 Abs. 2 StG neue tatsächliche Ausführungen und Aktenstücke selbst dann zu berücksichtigen, wenn sie bereits vor der Vorinstanz hätten vorgebracht werden können (VerwGE B 2011/202 vom 20. März 2012). Im Weiteren käme ein Erlass infolge der massiven Überschuldungssituation der Beschwerdegegner nicht ihnen selbst, sondern ihren Gläubigern zu Gute (act. G 1).

## 4.

**4.1.** Die Vorinstanz beanstandete im angefochtenen Entscheid, dass der Beschwerdeführer einen erst nach Erlass des Einspracheentscheids erstellten



Betreibungsregistrauszug vom 27. April 2016 der Rekursvernehmlassung beigelegt habe (act. G 2 S. 4 f.). Wie der Beschwerdeführer indes mit Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung (VerwGE B 2011/202) zutreffend darlegt, sind im steuerlichen Beschwerdeverfahren aufgrund von Art. 196 Abs. 2 StG neue tatsächliche Ausführungen und Aktenstücke selbst dann zu berücksichtigen, wenn sie bereits vor der Vorinstanz hätten vorgebracht werden können. Der nachgereichte Betreibungsregistrauszug war damit im Rekursverfahren in die Beweiswürdigung einzubeziehen.

Im Weiteren beanstandete die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid, dass die Begründung betreffend das Vorhandensein von Schulden, Betreibungen und Verlustscheinen in der Abweisung des Erlassgesuches nicht ausreichend gewesen sei und der Beschwerdeführer diesbezüglich das rechtliche Gehör verletzt habe (act. G 2 S. 4 f.). Ihr kann nicht gefolgt werden. Auch wenn die ergänzende Begründung der Erlassabweisung durch den Beschwerdeführer knapp ausfiel, konnten die Beschwerdegegner, die im Fragebogen für Erlassgesuch (act. G 5/6 Id und G 5/2/5) den Konkurs des Beschwerdegegners angeführt hatten, daraus schliessen, dass der Beschwerdeführer jenen (zeitlich lange zurückliegenden) Konkurs meinte. Eine Verletzung der Begründungspflicht ist damit nicht ersichtlich. Die weitere (materielle) Frage, ob ein über 10 Jahre zurückliegender Konkurs als Grund für eine Erlassablehnung herangezogen werden kann, braucht - wie sich nachstehend ergeben wird - nicht geklärt zu werden.

**4.2.** Unbestrittenermassen war im Zeitpunkt des Erlassgesuchs der Beschwerdegegner (26. Februar 2016) bekannt, dass die Krankentaggeldleistungen zufolge Erreichens der maximal möglichen Leistungsdauer ab dem 12. März 2016 eingestellt würden. Die entsprechende Mitteilung des Krankenversicherers vom 8. Februar 2016 (act. G 5/6 Ig) reichten sie mit dem Erlassgesuch ein. Die Beschwerdegegner verfügten somit ab dem 12. März 2016 nicht mehr über Einnahmen, welche das betreibungsrechtliche Existenzminimum sichern konnten. Selbst mit einer nachträglichen Erhöhung der EL hätten sie kaum mehr als das betreibungsrechtliche Existenzminimum erreichen können. Somit wäre im massgebenden Zeitpunkt der Prüfung des Erlassgesuchs (vgl. VerwGE B 2013/189 vom 19. August 2014, E. 2.1) bei Bezahlung der Steuerschuld das betreibungsrechtliche Existenzminimum unterschritten worden. Auch war im Zeitpunkt



der Gesuchsprüfung ihre zukünftige finanzielle Perspektive, der Ehemann IV-Bezüger und die Ehefrau arbeitslos, nicht erfolgsversprechend in dem Sinn, dass dies eine Erlassverweigerung zureichend hätte begründen können. Unter diesen Umständen ist von einer Notlage der Beschwerdegegner im Sinn von Art. 224 Abs. 1 StG auszugehen. Da die Beschwerdegegner im Zeitpunkt ihres Erlassgesuches höchstens Einnahmen in der Höhe des betriebsrechtlichen Existenzminimum hatten, konnten sie auch keine Schulden an die Gläubiger aus dem vor über 10 Jahren erfolgten Konkurs des Ehemannes bezahlen. Daher hat ein Steuererlass auch keine Bevorzugung anderer Gläubiger zur Folge.

Die weitere Erlassvoraussetzung der grossen Härte gemäss Art. 224 Abs. 1 StG lässt sich von der Notlage nicht scharf abgrenzen. Nebst der wirtschaftlichen Notlage werden darunter wie erwähnt (vorstehende E. 2.1) besondere Lebenssituationen (dauernde Arbeitslosigkeit, Krankheit usw.) verstanden. Wie dargelegt waren beide Ehegatten im Zeitpunkt der Gesuchsprüfung schon länger nicht mehr erwerbstätig und lebten von Sozialversicherungsleistungen. Eine (Wieder-) Eingliederung in den Arbeitsmarkt war nicht absehbar. Unter diesen Umständen lag auch eine grosse Härte vor. Die Vorinstanz bejahte daher zu Recht die Voraussetzungen für einen Steuererlass.

**4.3.** Retrospektiv betrachtet bleibt anzumerken, dass die Beschwerdegegner in den Jahren 2014 und 2015 infolge des Krankentaggeldbezugs der Beschwerdegegnerin die Steuerschuld soweit ersichtlich hätten begleichen können. Das haben sie nicht getan. Nach dem ab dem 1. Januar 2016 geltenden - wie dargelegt hier jedoch nicht (analog) anwendbaren - DBG-Recht vermöchte dieses Verhalten der Beschwerdegegner künftig unter Umständen eine Erlassverweigerung zu begründen.

## 5.

### 5.1. (...).

**5.2.** Die Beschwerdegegner stellten keinen Antrag auf Entschädigung von ausseramtlichen Kosten (Art. 98bis VRP).

**Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**



1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Staat (Kantonales Steueramt) bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 1'500.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Zürn

Schmid