



**Fall-Nr.:** B 2020/246, B 2020/247  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 27.08.2021  
**Entscheiddatum:** 30.06.2021

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 30.06.2021**

**Besteuerung von Rentennachzahlungen. Art. 35 Abs. 1 und 180 Abs. 1 StG (sGS 811.1) und Art. 22 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Art. 127 Abs. 1 BV (SR 101). Art. 9 Abs. 1 StHG (SR 642.214). Das Verwaltungsgericht führte aus, der Empfänger einer IV-Rente, welcher ein Anrecht auf eine Kinderrente habe, müsse diese Rente ebenfalls deklarieren, selbst wenn die Invaliditätsleistung samt Kinderrente an Dritte (Sozialhilfe, Mutter des Kindes oder das Kind selbst) ausbezahlt werde. Solche Direktauszahlungen an Dritte stellten keine Gewinnungskosten im Sinn von Art. 9 Abs. 1 StHG dar und würden nicht unter die Abzüge nach Art. 9 Abs. 2 StHG fallen. Die Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes, welche die zulässigen Abzüge regeln würden, hielten sich an die vom Steuerharmonisierungsgesetz vorgegebene Regelung. Daraus ergebe sich die harmonisierungsrechtlich zwingende Vorgabe, dass der Steuerberechnung der Gesamtbetrag der Leistungen der Sozialversicherungen zugrunde gelegt werden müsse. Wenn der Beschwerdegegner die veranlagte Steuer infolge Bedürftigkeit nicht bezahle und deswegen vom Staat betrieben werde, schütze ihn das Betreibungsrecht vor einem Eingriff in seinen Notbedarf. Damit sei dem Verfassungsrecht Genüge getan, indem der Beschwerdegegner im Ergebnis die Steuerforderung nicht begleichen müsse, soweit er dadurch diejenigen Mittel angreifen müsste, die zur Existenzsicherung unabdingbar seien. Sollte demnach ein Anspruch auf Steuerbefreiung im Umfang des Existenzminimums nicht bereits im Steuerbezugs- oder Erlassverfahren bejaht werden, müsse sich der Beschwerdegegner im Betreibungsverfahren einen Eingriff ins Existenzminimum nicht gefallen lassen. Gutheissung der Beschwerde des Kantonalen Steueramtes und Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids (Verwaltungsgericht, B 2020/246, B 2020/247).**

**Entscheid vom 30. Juni 2021**

Besetzung



## St.Galler Gerichte

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,**

und

**A. \_\_,**

**Beschwerdegegner,**

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung direkte Bundessteuer,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

**Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2017) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2017)**



### Das Verwaltungsgericht stellt fest:

#### A.

##### A.a.

A.\_\_\_, geb. 1978, wohnt in X.\_\_\_. Er bezog zwischen 2012 und 2017 Sozialhilfeleistungen. Am 10. April 2017 wurde ihm für die Jahre ab 2011 eine IV-Rentennachzahlung von CHF 58'870 und eine IV-Kinderrentennachzahlung von CHF 23'540 zugesprochen. Sodann sprach ihm die Y.\_\_-Vorsorgeeinrichtung am 25. Juli 2017 eine Rentenleistung (Nachzahlung) von CHF 59'682 zu. Die Auszahlung der Rentennachzahlungen erfolgte direkt an das Sozialamt X.\_\_, welches sie an die für die entsprechenden Jahre ausgerichtete Sozialhilfe anrechnete. Die Steuerbehörde erfasste die Rentennachzahlungen als steuerbares Einkommen 2017 und veranlagte A.\_\_ am 8. August 2018 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 159'600 zum Satz von CHF 43'800 sowie für die direkte Bundessteuer 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 158'800 zum Satz von CHF 43'000.

##### A.b.

In der hiergegen erhobenen *Einsprache* vom 24. August 2018 hielt A.\_\_ fest, er beziehe Sozialhilfe. Die gesamte Rentennachzahlung sei dem Sozialamt überwiesen worden. Er schulde dem Sozialamt indes immer noch ca. CHF 30'000. Er beantragte die Stundung des in Rechnung gestellten Steuerbetrages von ca. CHF 21'300 (act. G 5/6/2.01). Das Kantonale Steueramt hiess die *Einsprache* mit Entscheiden vom 21. Juli 2020 teilweise gut und veranlagte A.\_\_ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 136'100 zum Satz von CHF 36'900 und für die direkte Bundessteuer 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 135'300 zum Satz von CHF 38'700. Die tieferen Einkommensbeträge ergaben sich aus dem Abzug von Zahlungen, welche direkt an die geschiedene Frau von A.\_\_ geflossen waren (act. G 5/6/2.06 f.). Die gegen diese *Einspracheentscheide* erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) vom 10. August 2020 (act. G 5/1) hiess die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit Entscheid vom 23. November 2020 gut, hob die angefochtenen *Einspracheentscheide* auf und wies die Sache zu weiterer Abklärung des Sachverhalts und neuer Beurteilung im Sinn der Erwägungen und zu neuer Entscheidung an das kantonale Steueramt zurück (act. G 2).



### **B.**

#### **B.a.**

Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 14. Dezember 2020 Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid sei aufzuheben (act. G 1).

#### **B.b.**

In der Vernehmlassung vom 16. Dezember 2020 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids und äusserte sich ergänzend zur Beschwerde (act. G 4). Der Beschwerdegegner beantragte in seiner Vernehmlassung vom 4. Januar 2021 Abweisung der Beschwerde (act. G 7). Die Beschwerdebeteiligte liess sich in der Eingabe vom 5. Januar 2021 mit dem Antrag auf Gutheissung der Beschwerde zulasten des Beschwerdegegners vernehmen. Zur Begründung verwies sie auf die Darlegungen des Beschwerdeführers in der Beschwerdeeingabe (act. G 8).

#### **B.c.**

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehende Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

#### **1.**

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hinsichtlich der Einkünfte und der Abzüge vereinheitlicht sind, hat die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt; unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Akt entscheidet (vgl. BGer 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2; VerwGE B 2014/222 und 223 vom 25. Februar 2016, E. 1; [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde



legitimiert, und seine Eingabe vom 14. Dezember 2020 (act. G 1) entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

## 2.

### 2.1.

Gemäss Art. 35 Abs. 1 StG und Art. 22 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen steuerbar. IV-Leistungen müssen von denjenigen Personen deklariert werden, die unmittelbar berechtigt sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 28 zu Art. 22 DBG; vgl. auch BGer 2C\_164/2007 vom 17. Oktober 2007 E. 2.3 und 2.5 mit Hinweis auf 2A.536/2001 vom 29. Mai 2002 E. 3.1). Die Besteuerung von Rentennachzahlungen erfolgt zum Satz einer jährlichen Leistung gemäss Art. 51 StG und Art. 37 DBG.

### 2.2.

Die Vorinstanz erkannte im angefochtenen Entscheid, dem Beschwerdegegner seien die Rentennachzahlungen nicht direkt zugeflossen. Die ganze Nachzahlung sei an das Sozialamt erfolgt, welches sie in Anwendung von Art. 13 des Sozialhilfegesetzes (sGS 381.1, SHG) mit ausbezahlten Sozialhilfeleistungen verrechnet habe. Die Auszahlung der IV-Kinderrente sei an die geschiedene Frau des Beschwerdegegners und an das Sozialamt erfolgt. Letzteres beziffere die verrechneten Leistungen auf CHF 129'125. Zulasten des Beschwerdegegners verbleibe ein Fehlbetrag von CHF 38'950.40. Die Rentennachzahlungen aus 1. und 2. Säule seien nach Art. 35 Abs. 1 StG und Art. 22 Abs. 1 DBG als Einkommen steuerbar. Dass das Sozialamt seinen Verrechnungsanspruch geltend gemacht habe, bedeute nicht, dass die Leistungen dem Beschwerdegegner wirtschaftlich nicht zugeflossen seien. Die Rückerstattung der Sozialhilfe bzw. deren Verrechnung mit Rentennachzahlungen sei beim Beschwerdegegner als Schuldentilgung zu betrachten. Wirtschaftlich sei er durch die Verrechnung bzw. Rückerstattung an das Sozialamt von einer Verpflichtung befreit worden, was einem Vermögenszugang entspreche. Mit der Rentennachzahlung sei dem Beschwerdegegner trotz Verrechnung der Nachzahlung steuerbares Einkommen zugeflossen (act. G 2 S. 4 f.).

Auf den Einwand des Beschwerdegegners, wonach er den Steuerbetrag von ca.



CHF 21'300 nicht begleichen könne, weil die gesamte Nachzahlung dem Sozialamt überwiesen worden sei, sei der Beschwerdeführer im Einspracheentscheid nicht eingegangen. Er habe lediglich festgehalten, die Veranlagung sei aufgrund der gesetzlichen Vorgaben und Weisungen erfolgt. Der Beschwerdegegner rüge dies zu Recht als Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör. Seine Argumentation, wonach es nicht plausibel erscheine, dass das Sozialamt einen nicht versteuerten Bruttonachzahlungsbetrag einziehe und die Steuerforderung bei ihm verbleibe, sei grundsätzlich nachvollziehbar. Es stehe ausser Frage, dass er nicht in der Lage sei, die Steuern für 2017 zu begleichen. Wären die Renten unmittelbar nach Eintritt des versicherten Ereignisses zugeflossen, hätte er grundsätzlich die Möglichkeit gehabt, die Steuern zu bezahlen. Während des Verfahrens vor dem Versicherungsträger habe er Sozialhilfe in Anspruch nehmen müssen. Dem Sozialamt sei die ungekürzte Nachzahlungssumme zur Verrechnung mit der Sozialhilferückerstattung ausgerichtet worden. Dem Beschwerdegegner sei damit jede Möglichkeit genommen worden, die Steuern für die Rentennachzahlung zu entrichten. Aufgrund der Umstände sei er auch nicht in der Lage gewesen, entsprechende Rückstellungen zu bilden (act. G 2 S. 5).

Gemäss Veranlagungsberechnung sei dem Beschwerdegegner bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2017 ein Vermögen von CHF 75'000 angerechnet worden mit der Bemerkung, IV-Nachzahlungen, welche nicht verrechnet worden seien, würden als Vermögenswerte aufgerechnet (vgl. act. G 5/6/1.2 Ziffer 30.6). Den Akten sei allerdings nicht zu entnehmen, um welche Nachzahlungen es sich dabei handle. Gemäss Aufstellung des Sozialamtes seien sämtliche Nachzahlungen mit Sozialhilferückforderungen verrechnet worden. Im Erlassentscheid vom 25. Oktober 2018 (act. G 5/6/2.3) habe der Beschwerdeführer zwar festgehalten, dass gemäss IV-Verfügung vom 10. April 2017 dem Beschwerdegegner ein Betrag von CHF 13'369 nach Abzug aller Verrechnungen aus den Nachzahlungen überwiesen worden sei und aus diesem Betrag Rücklagen für eine (teilweise) Begleichung der Steuerrechnung hätten vorgenommen werden können. Diese Feststellung habe sich indes als falsch erwiesen, da der Betrag direkt der früheren Ehefrau des Beschwerdegegners überwiesen worden sei. Ein Reinvermögen von CHF 75'000 sei mit einer Nachzahlung von CHF 13'369 nicht zu erklären. Aktenmässig sei ein Reinvermögen in dieser Höhe nirgends belegt. Falls der Beschwerdegegner aber nicht über solche Vermögenswerte verfügt habe, wofür mit der Bestätigung des Sozialamtes, wonach sämtliche Rentennachzahlungen mit Sozialhilferückforderungen verrechnet worden seien, gewichtige Hinweise bestünden, stelle sich die Frage, ob die Veranlagung im Widerspruch zum Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehe. Der den Veranlagungen zugrundeliegende Sachverhalt erweise sich daher als



unvollständig. Es sei zu prüfen, ob dem Beschwerdegegner für die Begleichung der Steuern genügend Mittel zur Verfügung gestanden hätten. Falls dies nicht der Fall sei, sei zu prüfen, inwiefern dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen sei. Hierbei sei in Betracht zu ziehen, dass dem Gebot gegebenenfalls auch unter Berücksichtigung des Erlassverfahrens zum Durchbruch verholfen werden könne (act. G 2 S. 6 f.).

### 2.3.

Der Beschwerdeführer wendet ein, dass der Rekurs und die Beschwerde von der Vorinstanz schon deshalb abzuweisen gewesen wären, weil er auf die Einsprache vom 24. August 2018 gar nicht hätte eintreten dürfen. Im Weiteren werde ihm im angefochtenen Entscheid zu Unrecht eine Gehörsverletzung vorgeworfen. In materieller Hinsicht vermische die Vorinstanz Veranlagungs-, Erlass- und Bezugsverfahren. Inwiefern die Einspracheentscheide nicht mit den anwendbaren Steuerrechtsnormen im Einklang stehen sollten, sei nicht ersichtlich. Nach Auffassung der Vorinstanz könne die Veranlagung im Widerspruch zum Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehen. Inwiefern die vermögensrechtlichen Verhältnisse vorliegend relevant sein sollten, lege sie jedoch nicht dar. Gemäss der Rechtsprechung stehe die st. gallische (Steuer-)Gesetzgebung im Einklang mit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der Logik der Vorinstanz folgend dürfte ein Schulderrass nicht besteuert werden, soweit eine Person über kein Vermögen zur Begleichung der Steuerschuld verfüge. Dies würde indes der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 142 II 197, 140 II 353) widersprechen (act. G 1).

### 2.4.

Der Beschwerdegegner weist darauf hin, dass er am 24. August 2018 Einsprache gegen die Veranlagungen 2017 erhoben habe. Als juristischem Laien, der nicht deutscher Muttersprache sei, sollte ihm eine schwammige Terminologie (Einsprache, Erlassgesuch etc.) nicht zum Vorwurf gemacht werden. Da er über das an das Sozialamt direkt überwiesene Geld nicht habe verfügen können, habe er die veranlagten Steuern erstens nicht akzeptieren und zweitens nicht begleichen können. Dass der Beschwerdeführer den Einwand betreffend Nichteintreten auf die Einsprache erst im Beschwerdeverfahren vorbringe, erscheine ihm treuwidrig. Sein Anspruch auf rechtliches Gehör sei mehrfach verletzt worden. Seine Argumente seien nicht beachtet und seine Frage nicht beantwortet worden, wie er die Steuerforderung begleichen könne, obschon das Geld dem Sozialamt zugeflossen sei. Er habe weiterhin Schulden beim Sozialamt; der Beschwerdeführer verfüge über die entsprechenden Dokumente. Das Steueramt verkenne diese Konstellation, statuiere bloss den Text der



Gesetzesartikel, ohne seine Argumente zu würdigen. Es sei auch darauf hinzuweisen, dass das Steueramt sich im bisherigen Verfahren Ungenauigkeiten habe zu Schulden kommen lassen. So habe es den Umstand, dass die Kinderrente an seine Frau ausbezahlt worden sei, erst nach Einspracheerhebung durch ihn anerkannt (act. G 7).

### 3.

#### 3.1.

Die Einsprache im Sinn von Art. 180 Abs. 1 StG erfordert einen in schriftlicher Form deutlich gemachten unbedingten Willen der steuerpflichtigen Person, die Veranlagungsverfügung anzufechten (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VII./Rz. 69). Mit Eingabe vom 24. August 2018 erhob der Beschwerdegegner *Einsprache* gegen die Steuerveranlagung 2017, wies darauf hin, dass aufgrund seiner Schulden beim Sozialamt die Steuern nicht bezahlen könne und beantragte die Stundung des ausstehenden Betrags (act. G 5/6/2.01). Der Wille, eine Einsprache zu erheben, kommt in dieser Eingabe klar zum Ausdruck. Eine rechtsgültig *erhobene* Einsprache lässt sich von daher - entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers (act. G 1 S. 2 f.) - nicht mit guten Gründen in Abrede stellen. Eine andere Frage ist, ob die Einsprache zureichend begründet war. Wäre der Beschwerdeführer der Meinung gewesen, dass letzteres nicht der Fall sei, wäre es an ihm gelegen, dem Beschwerdegegner eine Nachfrist zur ergänzenden Einsprachebegründung anzusetzen (vgl. für das Rekursverfahren Staub/Günthardt in: Rizvi/Schindler/Cavelti, [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar Zürich/St. Gallen 2020, N 9 zu Art. 48 VRP). Dies tat er jedoch nicht, sondern nahm die erwähnte Eingabe als Einsprache entgegen, nachdem der Beschwerdegegner sie von sich aus mit Eingabe vom 19. November 2018 bestätigt und nachgebessert hatte (vgl. act. G 5/6/2.05 und 2.06). Der Beschwerdeführer trat mithin auf die Einsprache ein und prüfte sie materiell. Bei diesen Gegebenheiten kann nicht im Nachhinein das Eintreten auf die Einsprache als unzulässig betrachtet werden. Soweit der Beschwerdegegner die Begründungen für Einsprache sowie Erlass- und Stundungsgesuch "vermischte", so kann ihm dies als im Steuerrecht nicht versierter Person nicht zum Nachteil ausgelegt werden.

#### 3.2.

Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (SR 101, BV) gewährt den Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Aus diesem Anspruch leitet das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung die Pflicht der Behörden ab, ihre Verfügungen und Entscheide zu begründen (vgl. statt vieler BGE 133 III 439 E. 3.3; G. Steinmann, in: Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Rz. 49 zu



Art. 29 BV). Eine sachgerechte Anfechtung eines Entscheids ist nur möglich, wenn sowohl der Betroffene als auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können; in diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Allerdings bedeutet dies nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss; vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 133 I 270 E. 3.1). - Die Vorinstanz stufte den Umstand, dass der Beschwerdeführer auf den Einwand des Beschwerdegegners, wonach er den Steuerbetrag von ca. CHF 21'300 nicht begleichen könne, weil die gesamte Nachzahlung dem Sozialamt überwiesen worden sei, im Einspracheentscheid nicht eingegangen sei, als Gehörsverletzung ein. Hierzu ist - mit dem Beschwerdeführer (act. G 1 S. 3) - festzuhalten, dass die Zahlungsfähigkeit nicht Gegenstand der Steuerveranlagung als solche bildet, sondern erst beim (späteren) Steuerbezug bzw. Steuererlass zu prüfen ist. Im Übrigen begründete der Beschwerdeführer die Einspracheentscheide im Wesentlichen mit dem Hinweis auf die einschlägigen rechtlichen Grundlagen und den massgebenden Sachverhalt. Er zeigte die Überlegungen, von denen er sich leiten liess, in zureichender Weise auf und setzte sich mit den wesentlichen Gesichtspunkten auseinander. Eine Gehörsverletzung ist hier demgemäss nicht erkennbar.

### 3.3.

#### 3.3.1.

Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV ist unter anderem der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten, soweit es die Art der Steuer zulässt. Dieser Grundsatz gebietet, dass die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden und sich die Steuerbelastung nach den zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten muss (vgl. Vallender/Wiederkehr, St. Galler Kommentar a.a.O., N 23 zu Art. 127 BV). Es obliegt dem Steuergesetzgeber (Art. 127 Abs. 1 BV), das Steuersystem zu gestalten, bei Wertkonflikten zu entscheiden und Besteuerungsgrundsätze so zu konkretisieren, dass das Abgaberecht die Kriterien der Klarheit, Berechenbarkeit und Sicherheit erfüllt. Bei der Überprüfung muss sich das Gericht eine gewisse Zurückhaltung auferlegen, da es sonst Gefahr läuft, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn es im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will. Das Gericht darf nicht leichtfertig von den vom Gesetzgeber erlassenen gesetzlichen Vorschriften abweichen (BGE 140 II 157 E. 7.3, in: Pra 2014 Nr. 84).



Aus den Regelungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) ergibt sich, dass Vorsorgeleistungen, worunter auch Invalidenrenten aus der ersten (IVG) und der zweiten Säule (BVG) fallen, grundsätzlich vollumfänglich steuerbar sind (Art. 7 Abs. 1 StHG). Der in Art. 7 Abs. 4 StHG enthaltene Katalog der steuerfreien Einkünfte ist abschliessend und wurde vom Kanton St. Gallen entsprechend in Art. 37 StG übernommen. Harmonisierungsrechtlich wäre es den kantonalen Gesetzgebern daher untersagt, weitere Einkünfte als nicht steuerbar zu erklären (BGer 2C\_245/2010 vom 25. Januar 2011 E. 2.5.1). Da sich diese Bestimmungen aus einem Bundesgesetz ergeben, hat sie das Verwaltungsgericht gestützt auf Art. 190 BV anzuwenden.

### 3.3.2.

Die Vorinstanz begründete die Rückweisung der Sache an den Beschwerdeführer wie dargelegt mit der Feststellung, es sei zu prüfen, ob dem Beschwerdegegner für die Begleichung der Steuern genügend Mittel zur Verfügung gestanden hätten. Falls dies nicht der Fall sei, sei zu prüfen, inwiefern dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen sei (act. G 2 S. 7). Hierzu ist mit der Vorinstanz zum einen festzuhalten, dass der in der Veranlagung 2017 (act. G 5/6/1.02 und 2.09) bestätigte Vermögensbetrag von CHF 75'000 sich nicht nachvollziehen lässt, zumal nach Lage der Akten sämtliche Rentennachzahlungen direkt mit Rückforderungen des Sozialamtes verrechnet bzw. an die frühere Ehefrau des Beschwerdeführers ausbezahlt wurden (so explizit bestätigt in act. G 5/6/2.05 p. 13 f.). Auf die Höhe des Steuerbetrages hat der Vermögensbetrag in der Veranlagung 2017 indes insofern keine Auswirkung, als er die Steuerfreigrenze (Art. 64 Abs. 1 lit. a StG) nicht überschreitet.

Soweit die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid ausführt, dem Beschwerdegegner sei mit der vollständigen Verrechnung der Rentennachzahlungen mit Rückforderungen des Sozialamtes die Möglichkeit zur Begleichung der Steuern genommen worden, stellt sie damit die materielle Rechtmässigkeit der streitigen Veranlagung als solche nicht in Frage, sondern spricht vielmehr Gegebenheiten des - vorliegend nicht zu prüfenden - Steuerbezugs an. Gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet. Die allgemeinen Abzüge sind in Art. 9 Abs. 2 StHG abschliessend geregelt. Der Empfänger einer IV-Rente, welcher ein Anrecht auf eine Kinderrente hat, muss diese Rente ebenfalls deklarieren, selbst wenn die Invaliditätsleistung samt



Kinderrente direkt an Dritte (Sozialhilfe, Mutter des Kindes oder das Kind selbst) ausbezahlt wird (vgl. BGer 2C\_164/2007 vom 17. Oktober 2007 E. 2.3 und 2.5). Solche Direktauszahlungen an Dritte stellen keine Gewinnungskosten im Sinn von Art. 9 Abs. 1 StHG dar und fallen nicht unter die Abzüge nach Art. 9 Abs. 2 StHG. Die Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes, welche die zulässigen Abzüge regeln, halten sich an die vom Steuerharmonisierungsgesetz vorgegebene Regelung. Daraus ergibt sich die harmonisierungsrechtlich zwingende Vorgabe, dass der Steuerberechnung der Gesamtbetrag der Leistungen der Sozialversicherungen zugrunde gelegt werden muss (VerwGE B 2016/113 vom 17. März 2018 E. 2.5.2). Dies entspricht im Ergebnis auch den Feststellungen im vorinstanzlichen Entscheid (act. G 2 S. 4 f.).

### 3.3.3.

Verfassungsrechtlich ist verlangt, dass niemand durch eine staatliche Abgabebeforderung in seinem Recht auf Existenzsicherung verletzt wird. Es ist dem Gesetzgeber überlassen, auf welche Weise er dieser Vorgabe genügen will. Er kann dies generell durch die Festlegung des Steuertarifs oder von Steuerfreibeträgen und Abzügen erreichen, oder im Einzelfall mittels Gewährung von Steuererlass/Stundung (Art. 224 Abs. 1 StG) in Fällen von Bedürftigkeit. Schliesslich wird in der Regel die Sicherung des existenznotwendigen Bedarfs bereits durch das Betreibungsrecht erfüllt, denn auch für staatliche Steuerforderungen gilt die Pfändungsbeschränkung gemäss Art. 93 SchKG. Wenn der Beschwerdegegner die veranlagte Steuer infolge Bedürftigkeit nicht bezahlt und deswegen vom Staat betrieben wird, schützt ihn das Betreibungsrecht vor einem Eingriff in seinen Notbedarf. Damit ist dem Verfassungsrecht Genüge getan, indem der Beschwerdegegner im Ergebnis die Steuerforderung nicht begleichen muss, soweit er dadurch diejenigen Mittel angreifen müsste, die zur Existenzsicherung unabdingbar sind (vgl. VerwGE B 2016/113 a.a.O. E. 2.6 m.H. auf BGE 122 I 101 E. 3). Sollte demnach ein Anspruch auf Steuerbefreiung im Umfang des Existenzminimums nicht bereits im Steuerbezugs- oder Erlassverfahren bejaht werden, müsste sich der Beschwerdegegner im Betreibungsverfahren einen Eingriff ins Existenzminimum nicht gefallen lassen.

Im Übrigen bleibt festzuhalten, dass Anlass für die vorliegende Streitigkeit an sich der Umstand bildete, dass die Drittauszahlung der Rentennachzahlungen an das Sozialamt und die frühere Ehefrau des Beschwerdegegners *vor Steuern* erfolgte, d.h. ohne Rückbehalt des Betrages, der für die Begleichung der aus der Rentennachzahlung resultierenden Steuerschuld des Beschwerdegegners notwendig gewesen wäre. Dies



beanstanden die Vorinstanz (act. G 4) und der Beschwerdegegner (act. G 7) zu Recht als im Ergebnis unbefriedigend. Dieses (sozial-)versicherungsrechtliche Problem lässt sich indes nicht im Rahmen eines Steuerverfahrens bzw. anhand von steuerlichen Massnahmen oder einem Rechtsmittelverfahren beseitigen, sondern wäre gegebenenfalls vom Gesetzgeber mit entsprechenden Anpassungen der Regelungen und Vorgaben beim Rentenvollzug anzugehen.

#### 4.

##### 4.1.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist der angefochtene Entscheid der Verwaltungsrekurskommission in Gutheissung der Beschwerden aufzuheben und die Einspracheentscheide sowohl betreffend Kantons- und Gemeindesteuern als auch direkte Bundessteuer 2017 sind zu bestätigen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr für das Beschwerdeverfahren von CHF 2'000 erscheint angemessen (Art. 7 Abs. 1 Ingress und Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Erhebung der Kosten ist indes aufgrund der Umstände des Falles und der mutmasslichen Uneinbringlichkeit zu verzichten (Art. 97 VRP).

##### 4.2.

Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist gleichzeitig von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz von je CHF 600 gehen somit ebenfalls vollumfänglich zulasten des Beschwerdegegners, wobei auf die Erhebung der Kosten ebenfalls zu verzichten ist (Art. 97 VRP).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

#### 1.

Die Beschwerdeverfahren B 2020/246 und 247 werden vereinigt.

#### 2.

Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 wird unter Aufhebung des Entscheids vom 23. November 2020 gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 21. Juli 2020 bestätigt.



### 3.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2017 wird unter Aufhebung des Entscheids vom 23. November 2020 gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 21. Juli 2020 bestätigt.

### 4.

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 werden dem Beschwerdegegner auferlegt; auf die Erhebung wird verzichtet.

Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von je CHF 600 werden dem Beschwerdegegner auferlegt; auf die Erhebung wird verzichtet.