



**Fall-Nr.:** I/2-2010/109  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 08.12.2011  
**Entscheiddatum:** 08.12.2011

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 08.12.2011**

**Art. 224 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Auch beim Steuerbezug nach einer Ermessensveranlagung ist im Einzelfall zu prüfen, ob der Steuerpflichtige in Not geraten ist oder die Bezahlung der Steuer für ihn eine grosse Härte bedeutet, wobei in erster Linie auf die aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen ist. Bei einem ausgesteuerten Arbeitslosen, der nicht überschuldetet ist, kein Vermögen hat, gratis bei seiner Mutter wohnt und für dessen übrige Lebenshaltungskosten die Familie aufkommt, sind die Voraussetzungen für den Erlass einer Steuerforderung von Fr. 2'628.75 erfüllt (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 8. Dezember 2011, I/2-2010/109).**

Präsident Ralph Steppacher, Mitglieder Rudolf Lippuner und Martin Würmli;  
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X, Rekurrent,

gegen

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

betreffend

Erlass (Staats- und Gemeindesteuern 2009)

#### **Sachverhalt:**

A.- X, geb. 21. Oktober 1984, wohnt bei seiner Mutter in St. Gallen. Er geht keiner geregelten Erwerbstätigkeit nach. Für die Steuerperiode 2009 wurde X, nachdem er



## St.Galler Gerichte

trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hatte, für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 27'600.-- und ohne steuerbares Vermögen veranlagt. Dies führte zu einem Steuerbetrag von Fr. 2'628.75. Auf eine zu spät erhobene Einsprache gegen die Veranlagung trat das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 22. Oktober 2010 nicht ein.

B.- Mit Schreiben vom 18. November 2010 ersuchte X beim Steueramt der Stadt St. Gallen um Erlass der Staats- und Gemeindesteuern des Jahres 2009. Im Namen des kantonalen Steueramtes lehnte das Steueramt der Stadt St. Gallen den Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2009 in der Höhe von Fr. 2'628.75 mit Entscheid vom 19. November 2010 ab.

C.- Mit Eingabe vom 10. Dezember 2010 erhob X gegen diesen Entscheid Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die Staats- und Gemeindesteuern 2009 seien ihm zu erlassen.

Am 13. Januar 2011 reichte der Rekurrent das Formular zur Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse für den Erlass ein. Die Vorinstanz reichte die Vorakten am 10. Februar 2010 ein.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 16. Februar 2011 wurde der Rekurrent aufgefordert, einen Kostenvorschuss von Fr. 500.-- zu leisten. In der Folge stellte er mündlich ein Gesuch um unentgeltliche Prozessführung, welches mit Entscheid des Abteilungspräsidenten vom 16. August 2011 gutgeheissen wurde.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 30. September 2011 die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

Auf die von Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen wird, soweit notwendig, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**



1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 10. Dezember 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 und Art. 224 Abs. 4 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- a) Gemäss kantonalem Steuergesetz kann Steuerpflichtigen, die in Not geraten sind oder für welche die Bezahlung der Steuern, der Zinsen, der Bussen oder der Kosten eine grosse Härte bedeutet, der geschuldete Betrag gestundet oder ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 224 Abs. 1 StG). Auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG) kennt den Steuererlass. Dem Steuerpflichtigen, für den 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 Abs. 1 DBG). Dem Wesen nach handelt es sich beim Steuererlass um den nachträglichen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch. Anlass dazu geben vor allem Rücksichten auf die Person des Schuldners. Dieser soll aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen nicht in seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden. Die Grundsätze einer gesetzmässigen Verwaltung und der Rechtsgleichheit legen es allerdings nahe, dass der Gesetzgeber klare Vorgaben schafft. Die Tendenz, den Steuererlass nicht mehr bloss dem freien Ermessen der zuständigen Behörde anheim zu stellen, sondern von näher umschriebenen Voraussetzungen abhängig zu machen und dann auch einen eigentlichen, durchsetzbaren Rechtsanspruch zu begründen, setzt sich immer mehr durch. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen muss der Steuererlass jedoch eine seltene Ausnahme bleiben, welche nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. Juni 2009, A-3663/2007, E. 2.2, publiziert in StR 2009 S. 672 ff.).

Während im Kanton St. Gallen keine näheren Vollzugsvorschriften auf Gesetzes- oder Verordnungsstufe existieren, wird die Behandlung der Erlassgesuche auf Bundesebene



## St.Galler Gerichte

in der Steuererlassverordnung geregelt. Im Kanton St. Gallen sind weitere Erläuterungen dem St. Galler Steuerbuch zu entnehmen (StB 224 Nr. 1).

Ziel und Zweck des Erlassverfahrens ist gemäss Art. 1 Steuererlassverordnung eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person. Der Erlass hat der steuerpflichtigen Person und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen. Der Steuererlass ist ausschliesslich im Zusammenhang mit der Steuervollstreckung zu verstehen. Es kann nicht darum gehen, die Begründetheit einer Steuerforderung zu prüfen und allenfalls die Veranlagung zu korrigieren. Das Erlassverfahren ersetzt weder das Rechtsmittel-, noch das Revisionsverfahren (Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Falls die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, besteht ein Anspruch auf Erlass der Steuerforderung (Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Dabei ist unerheblich, aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung, vorbehältlich Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Die Erlassbehörde berücksichtigt bei ihrem Entscheid die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person. 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). Übliche Schwankungen in den Einkommensverhältnissen der steuerpflichtigen Person werden in der Veranlagung periodisch erfasst und bilden keinen Erlassgrund. Hat sich die steuerpflichtige Person freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert, so wird ein solcher Einkommens- oder Vermögensrückgang bei der Beurteilung des Erlassgesuchs nicht berücksichtigt (Art. 12 Steuererlassverordnung). Die Behörde überprüft, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Solche gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs, SR 281.1, abgekürzt: SchKG) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen. Wäre eine fristgerechte Zahlung im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen, so ist dies im Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 3 Abs. 2 und 3 Steuererlassverordnung).



Eine Notlage liegt vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis 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 und deren Familie aufkommen muss (Art. 9 Steuererlassverordnung).

Der Begriff der grossen Härte wird in der Verordnung nicht näher definiert. Er lässt sich indessen von der Notlage nicht scharf abgrenzen. Art. 9 Steuererlassverordnung erwähnt unter dem Titel der Notlage auch Punkte, welche gleichzeitig als Element der grossen Härte bezeichnet werden könnten, etwa das Missverhältnis zwischen dem geschuldeten Betrag und der finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person (Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N 18 zu Art. 167 DBG). Im Unterschied zum DBG nennt Art. 224 Abs. 1 StG die grosse Härte als selbständige Erlassvoraussetzung. Während das Kriterium der Notlage einzig die wirtschaftliche Lage der steuerpflichtigen Person berücksichtigt, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich die Unbilligkeit (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 30 zu Art. 167 DBG).

b) Der Rekurrent macht geltend, er habe im Jahr 2009 weder Taggelder noch Sozialhilfe und mangels Arbeit auch keinen Lohn bezogen. Seit drei Jahren sei er arbeitslos. Es sei ihm unmöglich die Steuerforderung von Fr. 2'628.75 zu bezahlen. Von 15. Oktober bis 16. Dezember 2010 habe er befristet für die Firma A gearbeitet. Für den Monat November habe er Fr. 657.-- erhalten. Als Langzeitarbeitsloser befinde er sich in einer existenzgefährdenden Notlage. Er habe auch kein Vermögen.

Dem hält die Vorinstanz zur Hauptsache entgegen, der Erlass könne in keinem Fall zur Korrektur einer rechtskräftigen Veranlagung oder zur Berücksichtigung von Versäumnissen im Veranlagungsverfahren dienen. Steuerpflichtigen, welche rechtskräftig nach amtlichem Ermessen eingeschätzt worden seien, könne grundsätzlich kein Erlass gewährt werden. Der Rekurrent sei korrekt veranlagt worden.



Trotz zwei Mahnungen habe er keine Steuererklärung eingereicht. Gegen die Ermessensveranlagung habe er nicht fristgerecht Einsprache erhoben. Er sei daher an der unbefriedigenden Situation selber schuld. Hinzu komme, dass ein Ausschlussgrund für den Erlass vorliege. Der Rekurrent habe private Schulden von Fr. 200.--. Das Steueramt könne daher nicht zugunsten anderer Gläubiger auf die gesetzlichen Ansprüche verzichten. Diese Schuld habe ursprünglich Fr. 1'000.-- betragen und sei vom Rekurrenten innert drei Monaten auf Fr. 200.-- reduziert worden. Damit habe er Drittgläubiger bevorzugt behandelt. Ferner sei unerklärlich, womit die Schulden beglichen worden seien und womit die Krankenkassenprämie bezahlt werde, wenn angeblich kein Einkommen vorhanden sei.

c) Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass ein Erlass jener Steuern, deren Veranlagung aufgrund einer Verfahrenspflichtverletzung des Steuerpflichtigen nach Ermessen zu erfolgen hatte, in jedem Fall ausgeschlossen sei. Ob ein Erlass gewährt werden kann, ist in erster Linie aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse im Zeitpunkt des Erlassentscheides zu prüfen. Ergänzend zu berücksichtigen ist dabei auch die finanzielle Entwicklung seit der Steuerperiode, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (vgl. Art. 3 Steuererlassverordnung). Die Verhältnisse im Zeitpunkt der Veranlagung sind also insofern entscheidend, als es abzuschätzen gilt, ob der steuerpflichtigen Person eine fristgerechte Zahlung im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen wäre. Angaben zur damaligen wirtschaftlichen Situation können jedoch auch ohne ausgefüllte Steuererklärung auf andere Weise ermittelt werden. Unabhängig vom Vorliegen einer Ermessensveranlagung ist daher in jedem Einzelfall zu prüfen, ob der betroffene Steuerpflichtige in Not geraten ist oder die Bezahlung der Steuer für ihn eine grosse Härte bedeutet, wobei in erster Linie auf die aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen ist (vgl. auch Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, N 13 zu § 230 StG). Das Vorliegen einer Ermessensveranlagung stellt deshalb nicht bereits von Vornherein einen absoluten Ausschlussgrund für einen Erlass dar. Im Kanton St. Gallen existiert anders als im Kanton Bern (vgl. Art. 240c Abs. 1 lit. a StG-BE) keine entsprechende gesetzliche Grundlage. Auch die Steuererlassverordnung sieht für die direkte Bundessteuer keine solche Regelung vor. In Art. 18 Steuererlassverordnung wird lediglich festgehalten, dass die gesuchstellende Person der Erlassbehörde umfassend Auskunft über ihre



wirtschaftlichen Verhältnisse – gemeint sind die aktuellen Verhältnisse – zu erteilen hat. Falls sie diesen Verfahrenspflichten im Erlassverfahren trotz Aufforderung und Mahnung nicht nachkommt, wird auf das Gesuch nicht eingetreten (Art. 18 Abs. 2 Steuererlassverordnung).

d) Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob der Rekurrent – trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum – nicht in der Lage ist, die offenen Steuerschulden von Fr. 2'628.75 für das Jahr 2009 in absehbarer Zeit vollumfänglich zu tilgen. Der Rekurrent ist seit mehreren Jahren ohne geregelte Arbeit. Da er ausgesteuert ist, kann er keine Arbeitslosentaggelder mehr beziehen. Im Jahr 2009 verfügte er über keine Einkünfte, in den Jahren 2010 und 2011 war er lediglich während rund zwei Monaten erwerbstätig (vgl. act. 24 und 25). Der Rekurrent kann gratis bei seiner Mutter wohnen, zusammen mit dem Vater kommt diese auch für die Verpflegung auf. Für die Bezahlung der Krankenkassenprämie erhält er finanzielle Unterstützung von Verwandten. Damit verfügte der Rekurrent weder im Zeitpunkt der Veranlagung noch heute über die notwendigen finanziellen Mittel zur Begleichung der ausstehenden Steuerforderung von Fr. 2'628.75. Vermögen, das für die Bezahlung der Steuern verwendet werden könnte, ist ebenfalls nicht vorhanden.

e) Ist eine steuerpflichtige Person überschuldet, so befindet sie sich zwar in besonders schwierigen Verhältnissen. Weil ihre Mittel aber nicht zur Befriedigung aller Gläubiger ausreichen, würde nicht sie selbst von einem Verzicht der Steuerbehörden profitieren, sondern primär ihre übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlieren. Es ist daher sachlich haltbar, wenn unter diesen Umständen von einem Steuererlass abgesehen wird. Wenn jedoch sämtliche Gläubiger in gleichem Mass wie die Steuerbehörden auf ihre Forderung verzichten, kommt ein Steuererlass trotz Überschuldung in Frage (StR 2009 S. 674; Urteil des Bundesgerichts 2P.307/2004 vom 9. Dezember 2004).

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz liegt beim Rekurrenten keine Überschuldung vor, welche einen Steuererlass ausschliesst. Gemäss Betreibungsregisterauszug vom 19. Mai 2011 gibt es weder Beteiligungen noch Verlustscheine. Allfällige private Schulden von Fr. 200.-- stellen noch keine eigentliche Überschuldung dar, welche einem Steuererlass entgegenstehen würde. Auch der Untergang der im Februar 2011 offenbar



## St.Galler Gerichte

noch bestehenden privaten Schulden von Fr. 1'000.-- spricht nicht zwingend gegen einen Erlass. Ob der Rekurrent diese Schulden tatsächlich selbst abbezahlt hat, ob er das Geld dafür von Verwandten erhalten hat oder die Schulden ihm von den Kollegen allenfalls auch erlassen worden sind, geht aus den Akten nicht hervor.

f) Der Rekurrent befindet sich damit in einer Notlage im Sinn von Art. 224 StG. Die Bezahlung der ausstehenden Staats- und Gemeindesteuern für das Jahr 2009 von Fr. 2'628.75 steht in einem Missverhältnis zu seiner nicht vorhandenen finanziellen Leistungsfähigkeit. Hinzu kommt, dass die Bezahlung dieses Betrags aufgrund der Einkommens- und Vermögenslosigkeit des Rekurrenten für diesen auch eine grosse Härte bedeutet. Der Rekurs ist daher gutzuheissen, der angefochtene Entscheid vom 19. November 2010 ist aufzuheben und dem Rekurrenten sind die Staats- und Gemeindesteuern 2009 im Umfang von Fr. 2'628.75 zu erlassen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Angemessen ist eine Entscheidgebühr von Fr. 500.-- (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

### **Entscheid:**

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid vom 19. November 2010 wird aufgehoben.
2. Die Steuerschuld für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 in der Höhe von Fr. 2'628.75 wird dem Rekurrenten erlassen.
3. Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 500.--.