



Fall-Nr.: I/2-2010/68
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 25.08.2011
Entscheiddatum: 25.08.2011

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 25. August 2011

Art. 224 Abs. 1 StG (sGS 811.1) und Art. 167 Abs. 1 DBG (SR 642.11).

Unabhängig vom Vorliegen eines monatlichen Überschusses oder Defizits ist von einem Erlass der ausstehenden Steuerschulden im Betrag von Fr. 19'915.20 abzusehen, wenn der Steuerpflichtige eine erhebliche Schuldenlast trägt, die er nur teilweise mit Ratenzahlungen vermindert und bei welcher es sich mindestens teilweise um typische Kleinkreditschulden handelt. In solchen Fällen kann der Fiskus nicht zugunsten anderer Gläubiger auf seine gesetzlichen Ansprüche verzichten, zumal ohne Gesamtanierung keine dauernde Verbesserung der finanziellen Situation des Steuerpflichtigen erreicht werden kann (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 25. August 2011, I/2-2010/68).

Präsident Ralph Steppacher, Mitglieder Rudolf Lippuner und Martin Würmli;
Gerichtsschreiberin Sabrina Häberli

X, Rekurrent und Beschwerdeführer,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Beschwerdebeteiligte,

betreffend



Erlass (Staats- und Gemeindesteuern 2008 und 2009 und direkte Bundessteuer 2008 und 2009)

Sachverhalt:

A.- X ist ledig und lebt zusammen mit seiner Lebenspartnerin und deren zwei Kindern (geb. 2001 und 2004) in einer 4 ½-Zimmerwohnung in Y. Er ist unselbständig erwerbstätig und arbeitet als Anzeigenleiter.

Im Jahr 2008 wurde er mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 62'600.-- für die Staats- und Gemeindesteuern, Fr. 63'500.-- für die direkte Bundessteuer und ohne steuerbares Vermögen, im Jahr 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 59'900.-- für die Staats- und Gemeindesteuern, Fr. 60'800.-- für die direkte Bundessteuer und ebenfalls ohne steuerbares Vermögen veranlagt. Dies führte für die Staats- und Gemeindesteuern zu Steuerbeträgen von Fr. 11'548.60 für das Jahr 2008 und Fr. 10'242.75 für das Jahr 2009 sowie zu direkten Bundessteuern in der Höhe von Fr. 917.45 für das Jahr 2008 und Fr. 809.85 für das Jahr 2009. Für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 leistete er eine Anzahlung von Fr. 3'603.45, so dass noch Fr. 7'945.15 offen blieben.

B.- Am 11. Mai 2010 stellte X ein Erlassgesuch für die noch ausstehenden Steuern. Das kantonale Steueramt lehnte den Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2008 und 2009 in der Höhe von Fr. 7'945.15 bzw. Fr. 10'242.75 sowie der direkten Bundessteuer 2008 und 2009 von Fr. 917.45 bzw. Fr. 809.85 mit Entscheiden vom 13. Juli 2010 ab.

C.- Mit Eingabe vom 12. August 2010 erhob X gegen diese Erlassentscheide Rekurs bzw. Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem sinngemässen Antrag, die noch offenen Steuern der Jahre 2008 und 2009 seien ihm teilweise zu erlassen. Gleichzeitig stellte er einen sinngemässen Antrag auf eine mündliche Verhandlung.

Am 6. September 2010 reichte er das Formular zur Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse ein. Die Vorinstanz reichte die Vorakten am 1. Oktober 2010 ein.



St.Galler Gerichte

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 6. Oktober 2010 wurde der Rekurrent und Beschwerdeführer aufgefordert, einen Kostenvorschuss von Fr. 500.-- zu leisten. Der Betrag wurde am 2. November 2010 bezahlt.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 20. Januar 2011 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Beschwerdebeteiligte hat stillschweigend auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Auf die von Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen und die Akten 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 Rekurs- und Beschwerdeerhebung ist gegeben. Der Rekurs bzw. die Beschwerde vom 12. August 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er bzw. sie 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, bzw. Art. 6 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer, SR 642.121, abgekürzt: Steuererlassverordnung, in Verbindung mit Art. 2 lit. f und Art. 7 Abs. 1 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, abgekürzt: Verordnung zum DBG; zur 30-tägigen Frist vgl. VRKE I/2-2009/22 + 53 vom 30. März 2010, E. 1). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Der Rekurrent und Beschwerdeführer stellt sinngemäss den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Im Erlassverfahren gelten die auch im ordentlichen Verfahren statuierten Verfahrensrechte und -pflichten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage 2009, N 39 zu Art. 167 DBG). Eine Verpflichtung zur Anordnung einer mündlichen Verhandlung zur Wahrung des rechtlichen Gehörs besteht im Rekurs- und Beschwerdeverfahren in Steuersachen nicht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 10 zu Art. 142 DBG). Der



Gehörsanspruch wird im Steuererlassverfahren durch schriftliche Eingaben gewahrt. Eine mündliche Verhandlung ist deshalb in der Streitsache nicht durchzuführen.

3.- 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 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).

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; BGE 2P.307/2004). Vorhandenes Vermögen schliesst den Steuererlass nicht von vornherein aus. Massgebend ist vielmehr, ob die Belastung oder Verwertung dieses Vermögens als zumutbar erscheint. Dabei ist das Vermögen zum Verkehrswert einzusetzen (Art. 11 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, a.a.O., N 30 zu Art. 167 DBG).

b) Die Vorinstanz bringt zur Hauptsache vor, der Erlass solle bestimmungsgemäss den Steuerschuldnern und nicht ihren Gläubigern zugute kommen. Das steuerberechtigte Gemeinwesen könne nicht zugunsten anderer Gläubiger auf seine gesetzlichen Ansprüche verzichten. Vielmehr müsse ein Erlass vom Entgegenkommen der anderen Gläubiger abhängig gemacht werden. Nach Prüfung der Steuerakten müsse festgestellt



werden, dass Forderungen der 3. Klasse in der Höhe von Fr. 524'046.85 gegenüber Drittgläubigern bestünden. Es gebe keine Anhaltspunkte für einen Verzicht der anderen Gläubiger. Die Rückzahlung der Drittschulden dürfe den Forderungen der Steuerbehörden nicht vorangestellt werden. Die Gewährung eines einseitigen Steuererlasses sei somit ausgeschlossen.

Der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, er sei Verpflichtungen gegenüber Drittgläubigern eingegangen, um hauptsächlich die Kosten der veranlagten Steuern seit 2005 sowie die Anwalts- und Gerichtskosten aus dem laufenden Strafverfahren tragen zu können. Die dort anstehenden Schadenersatzansprüche beliefen sich auf ca. Fr. 500'000.--. Die finanzielle Situation habe sich durch kurz- bis mittelfristige Darlehen der Drittgläubiger nicht verschlechtert, sondern einfach verschoben. Die Finanzspritzen der Drittgläubiger hätten seinen Kopf über Wasser gehalten, das Problem aber nicht gelöst. Er habe stets versucht, einen Privatkonkurs zu verhindern.

c) Der Rekurrent und Beschwerdeführer ist offensichtlich überschuldet und befriedigt nur einzelne Gläubiger. Gemäss seinen Angaben resultieren aus einem Gerichtsurteil Schadenersatzansprüche in der Gesamthöhe von Fr. 484'000.--. Hinzu kommt ein Kleinkredit bei der A AG von Fr. 10'000.--, welcher ratenweise abbezahlt wird und nun noch Fr. 6'196.40 beträgt. Bei der B AG sind noch Kreditkartenrechnungen von Fr. 1'850.45 offen. Diese werden ebenfalls ratenweise abbezahlt. Schliesslich bestehen zwei Privatdarlehen in der Höhe von Fr. 17'000.-- und Fr. 15'000.--, welche ebenfalls ratenweise zurückbezahlt werden. Der Rekurrent und Beschwerdeführer befriedigt damit verschiedene Gläubiger mit unterschiedlichen Ratenzahlungen. Bemühungen für eine gleichmässige Befriedigung aller Gläubiger im Rahmen einer Gesamtsanierung sind nicht nachgewiesen. Insbesondere macht der Rekurrent und Beschwerdeführer nicht geltend, die Schulden seien zufolge ausserordentlicher Aufwendungen, die in den persönlichen Verhältnissen begründet seien und für die er nicht einzustehen hätte, oder zufolge hoher Krankheits- oder Pflegekosten entstanden (Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Sowohl bezüglich der Kleinkreditschulden wie auch bezüglich der offenen Kreditkartenrechnungen und der Privatdarlehen ist deshalb davon auszugehen, dass sie einem - dem Einkommen nicht angepassten - überhöhten Lebensstandard dienten. Das Gerichtsurteil befindet sich nicht bei den Akten. Es ist



St.Galler Gerichte

daher nicht ersichtlich, woraus die Schadenersatzansprüche entstanden sind. Es ist aber davon auszugehen, dass auch sie nicht unter Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung fallen.

In solchen Fällen kann der Fiskus nicht zugunsten anderer Gläubiger auf die gesetzlichen Ansprüche verzichten (Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Die Voraussetzungen für einen Erlass sind nur dann erfüllt, wenn die Begleichung der Steuerforderung zu einer Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz des Steuerpflichtigen führt und für diesen ein Opfer bedeuten würde (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 411). Darauf kann sich der Rekurrent und Beschwerdeführer nicht berufen, denn er befindet sich bereits in einer wirtschaftlich schwierigen Lage, welche durch den Steuererlass nicht entscheidend zu verbessern ist. Eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Situation als grundlegendes Ziel eines Steuererlasses (Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung) könnte deshalb nicht erreicht werden. Vom Steuererlass profitieren würden die übrigen Gläubiger, welche bei einer Verbesserung der Schuldenlage des Rekurrenten und Beschwerdeführers erhöhte Chancen auf Rückzahlung ihrer Forderungen hätten. Der Zweck des Steuererlasses würde damit verfehlt, weil er gerade darin liegt, dem Steuerpflichtigen und nicht Dritten zugute zu kommen (Urteil des Bundesgerichts 2P.307/2004 vom 9. Dezember 2004, E. 3.2.). Dem Steuerpflichtigen wird zugemutet, dass er seinen Zahlungspflichten gegenüber dem Fiskus in gleichem Umfang wie gegenüber privaten Gläubigern nachkommt (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.o., S. 411). Eine nachhaltige Entlastung der angespannten finanziellen Situation könnte nur im Rahmen einer Gesamtanierung, bei der alle Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten müssten, erzielt werden. In diesem Fall könnte ein Steuererlass im selben prozentualen Umfang geprüft werden. Unter den aktuellen Umständen ist es aber nicht sachgerecht, dass der Fiskus vorsehend auf seine Forderungen verzichtet (vgl. VRKE I/2-2010/14 vom 25. November 2010, E. 2c).

Deshalb ist ungeachtet des Vorliegens eines monatlichen Überschusses oder Defizits von einem Erlass der Steuerschuld von insgesamt Fr. 19'915.20 oder allenfalls eines Teilbetrags davon abzusehen und der Rekurs und die Beschwerde sind abzuweisen.



4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Angemessen ist eine Entscheidgebühr von Fr. 500.-- (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.
2. Der Rekurrent und Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 500.--, unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 500.--.