



Fall-Nr.: I/2-2010/73
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 20.10.2011
Entscheiddatum: 20.10.2011

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.10.2011

Art. 224 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Bei der Prüfung der Frage, ob eine Notlage vorliegt ist praxisgemäss auf das betriebsrechtliche Existenzminimum abzustellen, welches sich zur Hauptsache zusammensetzt aus einem monatlichen Grundbetrag, den konkreten Wohn- und Heizungskosten, Prämien für die obligatorische Krankenversicherung, Berufsauslagen, Ausbildungskosten sowie Unterhaltsleistungen. Bei einem Überschuss von Fr. 168.-- zwischen Notbedarf und Einkünften pro Monat ist die Bezahlung der Steuerschuld von Fr. 1'294.15 zumutbar (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 20. Oktober 2011, I/2-2010/73).

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

X, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

vertreten durch lic.iur. Pascal Baumgardt, Rechtsanwalt, Waisenhausstrasse 14,
9000 St. Gallen,

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 2009 und direkte Bundessteuer 2009)

Sachverhalt:

A.- X, geb. 1949, bezieht eine IV-Rente und Ergänzungsleistungen. Für die Steuerperiode 2009 wurde X für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 18'900.-- und ohne steuerbares Vermögen und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 19'200.-- veranlagt. Dies führte zu Steuerbeträgen von Fr. 1'294.15 für die Staats- und Gemeindesteuern und von Fr. 43.-- für die direkte Bundessteuer.

B.- Mit Einreichung des Fragebogens betreffend Erlassgesuch am 29. Juni 2010 ersuchte X um Erlass der Staats- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer des Jahres 2009. Das Kantonale Steueramt, vertreten durch das Steueramt A, lehnte den Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2009 in der Höhe von Fr. 1'294.15 sowie der direkten Bundessteuer 2009 von Fr. 43.-- mit Entscheiden vom 20. Juli 2010 ab.

C.- Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 20. August 2010 und Ergänzung vom 7. Oktober 2010 erhob X gegen diese Erlassentscheide Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die angefochtenen Erlassentscheide seien aufzuheben und die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2009 seien ihr unter Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege und -verbeiständung zu erlassen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Mit Vernehmlassung vom 23. November 2010 beantragte die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde.

Mit Verfügung vom 28. Dezember 2010 wies der Abteilungspräsident das Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung (Rechtspflege und Rechtsverbeiständung) zufolge Aussichtslosigkeit ab. Die von der Rekurrentin und Beschwerdeführerin dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Präsidenten des Verwaltungsgerichts mit Entscheid vom 7. März 2011 in Bezug auf das Verfahren



St.Galler Gerichte

betreffend Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2009 gutgeheissen, in Bezug auf jenes betreffend direkte Bundessteuer 2009 abgewiesen.

Auf die Einholung einer Vernehmlassung der Beschwerdebeteiligten wurde verzichtet, da gemäss rechtskräftigem Entscheid des Präsidenten des Verwaltungsgerichts vom 7. März 2011 nicht auf die Beschwerde einzutreten ist.

D.- 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 und die Beschwerde vom 20. August 2010 sind rechtzeitig eingereicht worden.

Der Rekurs erfüllt zusammen mit der Ergänzung vom 7. Oktober 2010 die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 und Art. 224 Abs. 4 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG). Auf den Rekurs ist einzutreten.

Auf die Beschwerde ist hingegen gestützt auf die Erwägungen des Präsidenten des Verwaltungsgerichts in seinem Entscheid vom 7. März 2011 betreffend unentgeltliche Prozessführung wegen Fehlens der Begründung im Zeitpunkt der Einreichung am 20. August 2010 nicht einzutreten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; VerwGE B 2011/11, S. 6 f. m.w.H.).

2.- Die Rekurrentin macht vorab formelle Mängel geltend.

a) Sie bringt im Wesentlichen vor, die Vorinstanz habe das Vorliegen einer Notlage in den Jahren 2002 bis 2008 stets bejaht und Steuererlasse gewährt. Ihre wirtschaftliche Situation habe sich jedoch in der Steuerperiode 2009 im Vergleich zu den Vorjahren nicht verändert. Ihre finanzielle Situation als IV-Bezügerin sei nach wie vor sehr angespannt. Sie leide an Fibromyalgie, weswegen sie Rückenschmerzen habe, an



behandlungsbedürftigen Hautproblemen, an Arthrose sowie psychischen Leiden. Deshalb sei sie auf die Einnahme verschiedener Beruhigungs- und Schmerzmittel sowie Schlafmittel angewiesen. Die starre und isolierte Anwendung der Richtlinien betreffend betreibungsrechtliches Existenzminimum erscheine im Zusammenhang mit der Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs der Notlage unzulässig und widerspreche sowohl dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung als auch dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung. Es sei eine relative Gleichbehandlung erforderlich. Die Vorinstanz hätte weitere Abklärungen tätigen müssen. Sie sei gehalten, ihr Ermessen pflichtgemäss auszuüben. Es liege eine Praxisänderung vor, welche von der Vorinstanz weder angezeigt noch begründet worden sei. Daraus ergebe sich eine Verletzung der Begründungspflicht und des rechtlichen Gehörs. Weiter handle die Vorinstanz widersprüchlich und verletze Treu und Glauben, wenn sie ohne Nennung sachlicher Gründe, ohne Feststellung der Verbesserung der wirtschaftlichen Verhältnisse und ohne Abklärung der weiteren Umstände den Anspruch auf Steuererlass plötzlich verneine.

Die Vorinstanz macht geltend, es bestehe kein Rechtsanspruch auf Erlass; auch dann nicht, wenn in der Vergangenheit die Beurteilung einer Notlage aufgrund fehlender Gerichtsentscheide mehrmals sehr grosszügig ausgelegt worden sei. Die Steuerbehörde sei berechtigt, jedes Jahr die tatsächliche und rechtliche Situation neu und unabhängig zu prüfen.

b) Der in Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung (SR 101, abgekürzt: BV) verankerte Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung, auch Legalitätsprinzip genannt, bedeutet, dass alle Verwaltungstätigkeit an das Gesetz gebunden sein muss. Das Gesetz ist Massstab und Schranke der Verwaltungstätigkeit. Verwaltungstätigkeiten dürfen nicht gegen das Gesetz verstossen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N 368 ff.).

Der Anspruch auf Gleichbehandlung verlangt, dass Rechte und Pflichten der Betroffenen nach dem gleichen Massstab festzusetzen sind. Gleiches ist nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Das in Art. 8 Abs. 1 BV verankerte Gebot der rechtsgleichen Behandlung ist sowohl bei der Rechtssetzung als auch bei der Rechtsanwendung zu



beachten. Eine rechtsanwendende Behörde verletzt den Gleichheitssatz, wenn sie zwei gleiche tatsächliche Situationen ohne sachlichen Grund unterschiedlich beurteilt. Das Gleichheitsprinzip und der Grundsatz der Rechtsgleichheit verlangen, dass an einer Praxis festgehalten wird. Sie stehen einer Praxisänderung jedoch nicht entgegen, sofern diese auf ernsthaften und sachlichen Gründen beruht, damit eine grundsätzliche Änderung erfolgt und das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegt. Die Praxisänderung darf sodann keinen Verstoss gegen Treu und Glauben darstellen (vgl. zum Ganzen Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 495 ff.).

Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr. Die Bundesverfassung statuiert den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits als Regel für das Verhalten von Staat und Privaten in Art. 5 Abs. 3 BV und andererseits in Art. 9 BV als grundrechtlichen Anspruch der Privaten gegenüber dem Staat auf Schutz des berechtigten Vertrauens. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes bedeutet, dass Private Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Der Vertrauensschutz bedarf eines Anknüpfungspunktes. Es muss eine Vertrauensgrundlage vorhanden sein. Darunter ist das Verhalten eines staatlichen Organs zu verstehen, das bei den betroffenen Privaten bestimmte Erwartungen auslöst. Eine weitere Voraussetzung ist die Kenntnis der Vertrauensgrundlage und das Fehlen der Kenntnis der Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 624 ff.). Vertrauensschutz kann in der Regel nur geltend machen, wer gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt hat, die ohne Nachteil nicht wieder rückgängig gemacht werden kann. Dem Vertrauensschutz darf dabei kein überwiegendes öffentliches Interesse entgegenstehen (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 660 ff.).

c) 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). 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 Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (SR 642.121, abgekürzt: 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 Entscheidens, 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).

d) Die Rekurrentin macht geltend, ihr sei in den Jahren 2002 bis 2008 der Erlass der Steuern jeweils ohne nähere Abklärungen gewährt worden. Entsprechende Beweisunterlagen dazu hat sie jedoch nicht eingereicht. Selbst wenn dem so wäre, kann daraus kein Anspruch auf Erlass der Steuern des Jahres 2009 abgeleitet werden. Unabhängig von früheren Steuerperioden ist im Folgenden zu prüfen, ob die Rekurrentin derzeit die Voraussetzungen für einen Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2009 erfüllt. Dass ihr in früheren Jahren ohne nähere Abklärungen allenfalls zu Unrecht und damit zu ihren Gunsten ein Erlass gewährt worden ist, zeitigt keine Wirkungen auf das aktuelle Erlassverfahren, auch wenn sich die finanziellen Verhältnisse der Rekurrentin seither nicht verändert haben sollten. Die Vorinstanz ist offenbar dazu übergegangen, die Erlassfälle anhand der Richtlinien des betriebsrechtlichen Existenzminimums einzeln auf das Vorliegen einer Notlage hin zu überprüfen. Eine Verletzung des Legalitätsprinzips liegt deswegen jedoch nicht vor. Inwiefern die Rekurrentin aufgrund der Anwendung der Richtlinien des betriebsrechtlichen Existenzminimums zwecks Feststellung einer Notlage ungleich behandelt worden sein soll, ist nicht ersichtlich. Das Gegenteil ist gerade der Fall,



indem bei sämtlichen Steuerpflichtigen nach dem gleichen Vorgaben geprüft wird, ob bei ihnen eine Notlage gegeben sei. Sämtliche notwendigen Auslagen können dabei berücksichtigt werden, je nach Situation, in welcher sich der Steuerpflichtige befindet. Die Vorinstanz war daher nicht verpflichtet zu prüfen, ob sich die wirtschaftlichen Verhältnisse der Rekurrentin gegenüber den Vorjahren verbessert haben. Sie musste unabhängig davon prüfen, ob für den Zeitpunkt des Erlassentscheids eine Notlage gegeben war, was sie anhand des Fragebogens betreffend Erlassgesuch und den eingereichten Unterlagen hinreichend getan hat.

Von einer unzulässigen Praxisänderung, die vorgängig hätte angekündigt werden müssen, kann ebenfalls nicht gesprochen werden. Es wird nicht behauptet und ist nicht ersichtlich, dass die Rekurrentin im Hinblick auf einen allfälligen Erlass der Steuern für sie nachteilige materielle Dispositionen getroffen hätte. Ein Verstoss gegen Treu und Glauben liegt daher mangels Vertrauensbetätigung nicht vor. Das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegt gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit. Im Erlassentscheid hat die Vorinstanz die Abweisung begründet, weshalb auch keine Verletzung der Begründungspflicht gegeben ist.

e) Aus der Gewährung von Steuererlassen in vergangenen Jahren lässt sich somit kein Anspruch der Rekurrentin auf den Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2009 ableiten.

3.- Folglich ist in materieller Hinsicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2009 gegeben sind.

a) Die Rekurrentin macht zur Hauptsache geltend, die Berechnung ihres Existenzminimums durch die Vorinstanz sei falsch. Sie verfüge über Einkünfte von Fr. 3'274.-- pro Monat. Wegen den erwähnten Erkrankungen sei bei ihr ein erhöhter Grundbedarf von Fr. 1'560.-- analog der Berechnung für die Ergänzungsleistungen zu veranschlagen. Der monatliche Wohnungsmietzins inklusive Nebenkosten betrage Fr. 1'340.--. Da dieser Mietzins vollumfänglich von den Ergänzungsleistungen getragen werde, würden sich die Ergänzungsleistungen bei einem Umzug in eine günstigere Wohnung entsprechend reduzieren. Die Krankenkassenprämien würden Fr. 382.80 betragen. Hinzu kämen der obligatorische Beitrag für AHV/IV/EO von Fr. 39.50, nicht



St.Galler Gerichte

versicherte Medikamenten- und Behandlungskosten von Fr. 93.35 und Fr. 40.15, Arztkosten von Fr. 142.25 sowie eine Pauschale für Sachversicherungen von Fr. 25.--. Bei Berücksichtigung des normalen Grundbedarfs von Fr. 1'230.-- beliefen sich ihre monatlichen Ausgaben auf Fr. 3'293.05, was ein Manko von Fr. 19.05 ergebe. Gehe man vom krankheitsbedingten Grundbedarf von Fr. 1'560.-- aus, betrage das monatliche Manko sogar Fr. 349.05. Die Begleichung der ausstehenden Steuern sei ihr somit offensichtlich weder zumutbar noch möglich. Aufgrund ihrer gesundheitlichen Situation bedeute die Entrichtung der Steuern für sie auch eine grosse Härte im Sinn des Gesetzes.

Die Vorinstanz hält dem im Wesentlichen entgegen, auch Bezüger von steuerfreien staatlichen Leistungen wie finanzielle Sozialhilfe, Hilflosenentschädigung und Ergänzungsleistungen seien grundsätzlich steuerpflichtig. Ergänzungsleistungen zur AHV und IV stellen nicht zwangsläufig den bundesverfassungsrechtlichen Minimalanspruch auf Existenzsicherung dar, sondern gingen darüber hinaus. Die Einkünfte der Rekurrentin würden Fr. 3'274.-- betragen. Mangels Nachweis, dass die Rekurrentin aus gesundheitlichen oder anderen Gründen einen höheren Lebensbedarf als eine Durchschnittsperson habe, sei der normale Grundbetrag von Fr. 1'230.-- anwendbar. Die obligatorische Krankenversicherung übernehme die Kosten für notwendige Leistungen. Im Grundbetrag sei zudem eine Komponente explizit für Körper- und Gesundheitspflege bestimmt. Ferner werde praxisgemäss eine Reserve von Fr. 250.-- gewährt. Für eine 2½-Zimmerwohnung in A betrage der durchschnittliche teuerungsbereinigte Netto-Mietpreis Fr. 873.--. Zuzüglich Nebenkosten ergebe sich ein angemessener Mietzins von Fr. 1'100.--. Die Differenz zum von der Rekurrentin bezahlten Mietzins betrage Fr. 240.-- pro Monat, was nicht als gering bezeichnet werden könne, weshalb sich ein Umzug rechtfertigen würde. Die Prämie für die Zusatzversicherungen bleibe gemäss Kreisschreiben zum Existenzminimum unberücksichtigt. Die von der Rekurrentin zu tragende Kostenbeteiligung nach KVG betrage pro Jahr maximal Fr. 1'000.--. Diese Kostenbeteiligung von Fr. 84.-- pro Monat könne aus der Pauschale von Fr. 250.-- gedeckt werden, ebenso die Beiträge für AHV/IV/EO von Fr. 39.50. Mangels Nachweis könne keine Pauschale von Fr. 25.-- für Sachversicherungen gewährt werden. Somit ergebe sich ein monatlicher Notbedarf von Fr. 2'826.-- (Fr. 1'230.-- + Fr. 1'100.-- + Fr. 246.-- + Fr. 250.--) und damit ein Überschuss von Fr. 448.--. Damit könne die



St.Galler Gerichte

Rekurrentin die Steuerforderungen für 2009 in drei Monatsraten tilgen. Selbst bei Anerkennung des vollen Mietzinses von Fr. 1'340.-- verbleibe eine freie Quote von Fr. 208.-- pro Monat, die für die Bezahlung der Steuer ausreichen würde.

b) Eine Notlage im Sinn von Art. 224 Abs. 1 StG 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. Massgebend ist dabei das betriebsrechtliche Existenzminimum (Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung). 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).

c) Entscheidend für das Vorliegen einer Notlage ist, ob die Rekurrentin trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum die Steuerschuld von Fr. 1'294.15 mit ihren Einkünften in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich tilgen kann. Abzustellen ist dabei praxisgemäss auf das betriebsrechtliche Existenzminimum nach Art. 93 SchKG (Art. 3 Abs. 2 EV DBG; StR 2009 S. 677). Das Existenzminimum errechnet sich nach den Richtlinien für die Berechnung des



St.Galler Gerichte

betriebsrechtlichen Existenzminimums nach Art. 93 SchKG der Konferenz der Betriebs- und Konkursbeamten der Schweiz vom 1. Juli 2009 (nachfolgend: KS BKB CH) bzw. dem Kreisschreiben der kantonalen Aufsichtsbehörde für Schuldbetreibung und Konkurs über die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) vom Dezember 2008 (nachfolgend: KS AB SG). Demnach setzt sich das Existenzminimum zur Hauptsache aus einem monatlichen Grundbetrag, aus den konkreten Wohn- und Heizungskosten, den Kosten für Krankenkasse, Berufsauslagen, Ausbildungskosten sowie für Unterhaltsleistungen zusammen.

Der Grundbetrag enthält Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wäsche, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Auslagen für Beleuchtung, Kochenergie, Radio-, TV- und Telefongebühren sowie für kulturelle Bedürfnisse und Freizeitgestaltung (Ziff. 3 KS AB SG). Für alleinstehende Personen beträgt er im Kanton St. Gallen Fr. 1'230.--. Er ist damit höher als jener der Richtlinien für die Ausgestaltung und Bemessung der Sozialhilfe von Fr. 983.-- (indexiert auf Stand 2008, vgl. unter www.skos.ch). Die Rekurrentin möchte für den Grundbetrag den im Rahmen der Ergänzungsleistungen gewährten Betrag von Fr. 1'560.-- einsetzen. Als Grund dafür nennt sie diverse Erkrankungen, ohne jedoch nähere Ausführungen zu machen. Insoweit der Rekurrentin krankheitsbedingt zwingend notwendige Auslagen anfallen, sind diese separat zu berücksichtigen. Der Grundbetrag wird davon jedoch nicht tangiert.

Unter den Wohnkosten ist der effektive Mietzins für eine Wohnung oder ein Zimmer zu verstehen. Ein den wirtschaftlichen Verhältnissen und persönlichen Bedürfnissen nicht angemessener Mietzins ist nach Ablauf des nächsten Kündigungstermins auf ein ortsübliches Normalmass herabzusetzen (Ziff. 4.1 KS AB SG). Dabei ist jedoch auch zu beachten, dass bei einem Wohnungsumzug weitere Kosten entstehen. Bei einer geringen Differenz zwischen dem effektiven Mietzins und dem ortsüblichen Normalzins kann sich eine Herabsetzung daher unter Umständen nicht als verhältnismässig erweisen. Die Rekurrentin bezahlt einen Mietzins von Fr. 1'090.-- sowie Nebenkosten von Fr. 250.--. Der Bruttomietzins beträgt somit Fr. 1'340.--, was Fr. 240.-- über dem von der Vorinstanz ermittelten angemessenen Mietzins für eine 2½-Zimmerwohnung liegt. Da diese Miete bei der Berechnung der Ergänzungsleistungen voll angerechnet



wird (vgl. act. 8/l.d), hätte ein Umzug in eine günstigere Wohnung entsprechend tiefere Ergänzungsleistungen zur Folge. Für die Bezahlung von Steuern würde daher nicht mehr Geld zur Verfügung stehen. Der effektiv bezahlte Bruttomietzins von Fr. 1'340.-- ist deshalb in die Notbedarfsberechnung miteinzubeziehen.

Die vom Steuerpflichtigen bezahlten Prämien für die obligatorische Krankenversicherung, abzüglich Prämienverbilligung, gehören zum Existenzminimum, nicht jedoch die Versicherungen für Krankenpflege im überobligatorischen Bereich. Die unter die Jahresfranchise fallenden und vom Schuldner tatsächlich zu bezahlenden Gesundheitskosten sind in voller Höhe zu berücksichtigen. Ein nachgewiesener angemessener Betrag für Haftpflicht- und Hausratversicherung kann berücksichtigt werden (Ziff. 4.3 KS AB SG). Die Prämie für die obligatorische Krankenversicherung beträgt bei der Rekurrentin Fr. 245.60. Krankenkassenabrechnungen, wonach die Rekurrentin einen Selbstbehalt an die Arztkosten aus dem KVG zu bezahlen hätte, wurden nicht eingereicht. Solche Rechnungen können zudem zwecks Vergütung aus den Ergänzungsleistungen bei der Sozialversicherungsanstalt eingereicht werden. Zu der von der Rekurrentin abgeschlossenen Zusatzversicherung für Fr. 137.20 pro Monat gibt es keine näheren Angaben. Im Jahr 2009 wurden daraus lediglich Leistungen von rund Fr. 500.-- erbracht (vgl. act. 10/3), weshalb sich eine Berücksichtigung nicht rechtfertigt. Die Rekurrentin macht hohe Gesundheitskosten von nahezu Fr. 3'000.-- im Jahr 2009 aus einer Behandlung bei einem Dermatologen geltend. Unabhängig davon, dass diese Ausgaben des Jahres 2009 nicht die aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse der Rekurrentin wiedergeben, können sie nicht zum Notbedarf hinzugerechnet werden. Da dafür aus der obligatorischen Krankenversicherung keine Leistungen erbracht wurden, kann es sich nicht um wirksame, zweckmässige und wirtschaftliche Leistungen handeln, welche der Diagnose oder Behandlung einer Krankheit und ihrer Folgen dienen (vgl. Art. 25 und 32 des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung, SR 832.10, abgekürzt: KVG). Was die nicht kassenpflichtigen Heilmittel und Körperpflegeprodukte betrifft (vgl. diverse Belege von Apotheken), so sind diese Ausgaben im Grundbetrag von Fr. 1'230.-- enthalten. Die Rekurrentin hat nicht nachgewiesen, dass sie eine Haftpflicht- und Hausratversicherung abgeschlossen hat, weshalb die Prämie dafür ebenfalls nicht berücksichtigt werden kann. Im Übrigen können die Kosten für eine solche Versicherung und die nicht kassenpflichtigen Medikamente und Arztkosten zumindest teilweise aus der von der Vorinstanz



St.Galler Gerichte

zugestandenen Pauschale für besondere Aufwendungen von Fr. 250.-- gedeckt werden.

Gemäss Ziff. 10.1 KS AB SG werden die laufenden Steuern bei der Berechnung des Existenzminimums berücksichtigt, wenn diese bisher bezahlt wurden und auf einer Veranlagung beruhen (vgl. auch GVP 2002 Nr. 108). Nachdem kein Nachweis für bezahlte laufende Steuern vorliegt, sind solche nicht in den Notbedarf einzubeziehen. Zu berücksichtigen sind jedoch die obligatorischen Beiträge für Nichterwerbstätige an AHV/IV/EO von Fr. 39.50 pro Monat.

Somit resultiert für die Rekurrentin folgender Notbedarf:

Grundbedarf	1'230.--
Mietzins	1'340.--
Krankenkasse	246.--
Beiträge AHV/IV/EO	40.--
Pauschale für besondere Aufwendungen	250.--
Total	3'106.--

Auf der Einnahmenseite erhält die Rekurrentin eine monatliche IV-Rente von Fr. 1'860.-- sowie monatliche Ergänzungsleistungen und ausserordentliche Ergänzungsleistungen in der Höhe von Fr. 1'414.--. Die Einkünfte belaufen sich demnach auf Fr. 3'274.-- pro Monat. Es trifft zwar zu, dass Ergänzungsleistungen sowie ausserordentliche Ergänzungsleistungen von Gesetzes wegen von der Besteuerung ausgenommen sind (vgl. Art. 37 lit. i StG). Unabhängig davon stehen sie dem Empfänger jedoch zur Bestreitung seines Lebensunterhalts zur Verfügung. Im Betreibungsrecht kann der zusammen mit den unpfändbaren Einkünften den Notbedarf übersteigende Teil des beschränkt pfändbaren Einkommens gepfändet werden. Der Schuldner ist verpflichtet, den Notbedarf in erster Linie aus dem der Pfändung nicht



unterliegenden Einkommen zu bestreiten (Ziff. 2.3 KS AB SG). Gleich verhält es sich beim anrechenbaren Einkommen für die Feststellung einer Notlage.

d) Folglich ergibt sich zwischen dem Notbedarf und den Einkünften ein monatlicher Überschuss von Fr. 168.--. Damit ist es der Rekurrentin möglich, die Steuerschuld von Fr. 1'294.15 innerhalb von acht Monaten zu bezahlen, was zumutbar ist. Der Rekurs ist folglich abzuweisen.

4.- a) Die amtlichen Kosten werden den Beteiligten nach Massgabe des Obsiegens und Unterliegens auferlegt (Art. 95 Abs. 1 VRP bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG). Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten und der Rekurs wird abgewiesen. Folglich sind die amtlichen Kosten der Rekurrentin und Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Angemessen ist eine Entscheidgebühr von Fr. 700.-- (vgl. Art. 17 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Mit Entscheid des Präsidenten des Verwaltungsgerichts vom 7. März 2011 wurde für das Rekursverfahren betreffend den Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2009 die unentgeltliche Rechtspflege bewilligt. Für das Verfahren betreffend Erlass der direkten Bundessteuer 2009 wurde das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege vom Abteilungspräsidenten der Verwaltungsrekurskommission jedoch abgelehnt und die Beschwerde dagegen vom Verwaltungsgerichtspräsidenten abgewiesen. Demzufolge ist auf die Erhebung der amtlichen Kosten für das Rekursverfahren in der Höhe von Fr. 500.-- zufolge unentgeltlicher Rechtspflege zu verzichten. Die amtlichen Kosten für das Beschwerdeverfahren in der Höhe von Fr. 200.-- sind jedoch zu bezahlen.

b) Wegen der vom Verwaltungsgerichtspräsidenten gewährten unentgeltlichen Rechtsverteidigung für das Rekursverfahren ist dem Vertreter der Rekurrentin, lic.iur. Pascal Baumgardt, eine Entschädigung zulasten des Staates zuzusprechen, wobei das Honorar um einen Fünftel zu kürzen ist (Art. 31 Abs. 3 des Anwaltsgesetzes, sGS 963.70). Der Vertreter der Rekurrentin reichte keine Kostennote ein. In der Verwaltungsrechtspflege wird das Honorar pauschal bemessen. Es beträgt vor Verwaltungsrekurskommission Fr. 1'000.-- bis Fr. 12'000.-- (Art. 22 Abs. 1 lit. b der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten; sGS 963.75, abgekürzt: HonO). Innerhalb des Rahmens wird das Grundhonorar nach den besonderen Umständen, namentlich nach Art und Umfang der Bemühungen, der Schwierigkeit des



Falles und den wirtschaftlichen Verhältnissen der Beteiligten, bemessen (Art. 19 HonO). Angesichts des Umfangs der Akten sowie des Aufwands für die Begründung des Rekurses erscheint eine Entschädigung von Fr. 1'500.-- (ohne Beschwerdeverfahren, inklusive Barauslagen, Art. 28^{bis} HonO, und Mehrwertsteuer, Art. 29 HonO) als angemessen. Folglich ist der Vertreter der Rekurrentin vom Staat mit Fr. 1'200.--, was 80% entspricht, zu entschädigen.

Entscheid:

1. Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.
3. Die amtlichen Kosten von Fr. 700.-- werden der Rekurrentin und Beschwerdeführerin auferlegt; auf die Erhebung von Fr. 500.-- wird für das Rekursverfahren zufolge unentgeltlicher Rechtspflege verzichtet.
4. Der Staat entschädigt den Vertreter der Rekurrentin zufolge unentgeltlicher Rechtsverteidigung für das Rekursverfahren mit Fr. 1'200.-- (inkl. Mehrwertsteuer).