



Fall-Nr.: I/1-2014/248
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 21.04.2015
Entscheiddatum: 21.04.2015

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 21.04.2015

Art. 25 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 13 Abs. 1 DBG (SR 642.11).

Haftungsverfügung für Nachsteuern. Die Ehefrau verlangte eine Haftungsverfügung, da ihr Ehemann zahlungsfähig war und wegen eines von ihm verübten Betruges eine Nachsteuerforderung gegen ihn erhoben wurde. Dem Begehren um Begrenzung der Haftung auf den Anteil der Ehefrau wurde entsprochen, aber die Nachsteuer wirkte sich insofern auch auf die Ehefrau aus, als das auf sie entfallende Einkommen in eine höhere Progression fiel. Die Festlegung der Haftungsbegrenzung wurde vom Kantonalen Steueramt korrekt vorgenommen (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 21. April 2015, I/1-2014/248, 249).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiberin Silvia Geiger

X, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung
Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteteiligte,

sowie

Y, Verfahrensbeteiligter,



betreffend

Haftungsverfügungen (Nachsteuern Kantons- und Gemeindesteuer 2004 sowie direkte Bundessteuer 2004)

Sachverhalt:

A.- Y und X sind verheiratet und wohnen in A. Mit Verfügungen vom 15. März 2013 wurden sie mit Nachsteuern samt Zinsen in der Höhe von Fr. 58'477.65 (Kantons- und Gemeindesteuern 2004) und Fr. 24'182.– (direkte Bundessteuer 2004) veranlagt. Die gegen diese Veranlagungen erhobene Einsprache der Steuerpflichtigen wurde vom Kantonalen Steueramt mit Entscheid vom 20. August 2013 abgewiesen. Die Verwaltungsrekurskommission trat auf die Beschwerde betreffend die Nachsteuer zur direkten Bundessteuer 2004 mit Entscheid vom 21. Januar 2014 nicht ein. Den Rekurs gegen die Nachsteuer zur Kantons- und Gemeindesteuer 2004 wies die Verwaltungsrekurskommission im selben Entscheid ab (VRKE I/1-2013/159, 160). Diese Entscheide sind in Rechtskraft erwachsen.

B.- Mit Gesuch vom 8. April 2014 beantragte X eine Haftungsverfügung für die Nachsteuer der Kantons- und Gemeindesteuer 2004 sowie für diejenige der direkten Bundessteuer 2004. Mit Verfügungen vom 16. Juni 2014 setzte das Gemeindesteueramt A bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuer ihre Haftungsquote auf 30.26 % und bezüglich der direkten Bundessteuer 2004 auf 30.23 % fest, was einen Haftungsanteil inklusive der aufgelaufenen Verzugszinsen von Fr. 18'525.05 bzw. Fr. 7'567.30 ergab. Gegen beide Verfügungen erhob X mit Schreiben vom 17. Juli 2014 Einsprache. Am 13. Oktober 2014 wies das Kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C.- Gegen die Einspracheentscheide vom 13. Oktober 2014 erhob X am 10. November 2014 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Die Vorinstanz teilte mit Schreiben vom 16. Dezember 2014 mit, sie verzichte auf eine Stellungnahme zum Rekurs und zur Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.



Auf die Erwägungen der angefochtenen Entscheide sowie die Vorbringen der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Haftung der Rekurrentin und Beschwerdeführerin für die Kantons- und Gemeindesteuer 2004 (inkl. Nachsteuer und Verzugszinsen) sowie hinsichtlich ihrer Haftung für die direkte Bundessteuer 2004 (inkl. Nachsteuer und Verzugszinsen). Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das beide Steuern allerdings ausdrücklich auseinanderhält, enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3; BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Angefochten sind Einspracheentscheide über die Haftung für Steuern von gemeinsam veranlagten Ehegatten. Diese Entscheide sind dem Bereich des Steuerbezugs zuzurechnen. Einsprachebehörde war das Kantonale Steueramt. Die Verwaltungsrekurskommission ist daher zum Sachentscheid zuständig (Art. 41 Abs. 1 lit. h Ziff. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP; Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 1 und 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, abgekürzt: Bundessteuerverordnung). Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist für die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 10. November 2014 sind rechtzeitig eingereicht worden und können in formeller und inhaltlicher Hinsicht als den gesetzlichen Anforderungen genügend betrachtet werden (Art. 194 Abs. 1 StG; Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG; Art. 48 VRP).

2.- a) Die Haftung für eine Nachsteuerforderung stimmt mit jener für die ordentliche Steuerforderung überein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N 51 f. zu § 160 StG). Die Nachsteuer zielt wie die Revision auf die Wiederaufnahme eines an sich abgeschlossenen Verfahrens ab. Sie ist



demnach keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung, sondern die Mehrsteuer, die sich nach der Revision der ursprünglichen Veranlagung ergibt (P. Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, Basel 2015, N 1 zu Art. 151 DBG). Deshalb ergibt sich die Nachsteuer – wenn vorgängig eine unvollständige Veranlagung vorgenommen wurde – aus der Differenz zwischen der ursprünglichen und der neuen Veranlagung (Locher, a.a.O., N 40 zu Art. 151 DBG).

Nach Art. 25 Abs. 1 StG haften gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten solidarisch. Bei ausgewiesener Zahlungsunfähigkeit des einen Ehegatten haftet der andere für den Steueranteil, der auf sein Einkommen und sein Vermögen entfällt. Gemäss Art. 13 Abs. 1 DBG haften Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, solidarisch für die Gesamtsteuer. Jeder Ehegatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist. Die Haftungsbeschränkung gilt für alle noch offenen Steuerschulden. Als zahlungsunfähig gilt, wer offenkundig auf eine unbestimmte Zeit nicht über ausreichende Mittel verfügt, um die fälligen Verbindlichkeiten zu erfüllen. Die Zahlungsunfähigkeit kann auf verschiedene Weise belegt werden, namentlich durch Verlustscheine und den Nachweis der Konkursöffnung (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil Rz. 51). Zahlungsunfähigkeit liegt vorab dann vor, wenn (definitive) Verlustscheine bestehen, der Konkurs eröffnet ist oder ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung abgeschlossen wurde. Diese Kriterien sind nicht die einzigen, welche für eine Zahlungsunfähigkeit sprechen. Eine Zahlungsunfähigkeit muss auch dann anerkannt werden, wenn andere schlüssige Merkmale wie z.B. eine umfassende Überschuldung nachgewiesen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 11 zu Art. 13 DBG; Greminger/Bärtschi, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, N 3 zu Art. 13 DBG). Nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist Zahlungsunfähigkeit gegeben, wenn schlüssige Merkmale nachgewiesen werden, die das dauernde Unvermögen des Schuldners belegen, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen (ESTV, Kreisschreiben Nr. 30 vom 21. Dezember 2010 zur Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem DBG, Ziff. 6.2.1). Zu unterscheiden ist die Situation, wo die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten noch im Veranlagungsverfahren geltend gemacht wird, von der Situation, wo die Zahlungsunfähigkeit nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung, im Bezugsverfahren, mit einem entsprechenden



Begehren eines Ehegatten geltend gemacht wird. Wird die Zahlungsunfähigkeit des einen Ehegatten erst im Bezugsverfahren geltend gemacht, so muss die Bezugsbehörde – wenn die Voraussetzung der Zahlungsunfähigkeit gegeben ist – eine besondere Haftungsverfügung erlassen, die den Anteil jedes Ehegatten an der Gesamtsteuer festlegt (Greminger/Bärtschi, a.a.O., N 5 zu Art. 13 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Teil Rz. 52; StB 25 Nr. 1, Ziff. 5).

b) Im vorliegenden Fall reichte die Beschwerdeführerin und Rekurrentin nach Eintritt der Rechtskraft der Nachsteuerveranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuer sowie der direkten Bundessteuer 2004 ein Gesuch an ihre Wohngemeinde ein mit den Anträgen, sie sei zum einen nach Art. 25 Abs. 1 StG aus der Haftung der gemeinsamen Steuerpflicht betreffend Nachsteuer Kantons- und Gemeindesteuer 2004 und zum andern nach Art. 13 Abs. 1 DBG aus der Solidarhaftung betreffend Nachsteuer direkte Bundessteuer 2004 zu entlassen. Diese beiden Anträge begründete sie damit, dass sie von der im Jahr 2004 von ihrem Ehemann begangenen Straftat, einem Betrug, für welchen ihr Ehemann verurteilt worden sei, nichts gewusst habe und kein Zutun dazu gehabt habe. Ihr Ehemann sei vollumfänglich zahlungsunfähig. Als Beweis hierfür reichte sie einen per 21. Mai 2012 datierten Betreibungsregisterauszug ihres Ehegatten ein. Das Begehren der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin erging im Nachsteuerbezugsverfahren. Der Betrug bildete Anlass für die Nachsteuer. Die Anträge und die in der Begründung genannten Gesetzesartikel sprechen für ein Begehren um eine Haftungsverfügung.

Die Voraussetzung der Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten ist vorliegend gegeben: Gegen den Ehemann der Rekurrentin und Beschwerdeführerin liegen mehrere Verlustscheine und Pfändungsankündigungen vor. Der Ehemann ist als zahlungsunfähig zu betrachten. Zu Recht hat das Gemeindesteueramt A am 16. Juni 2014 eine Haftungsverfügung betreffend die Nachsteuern zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2004 sowie eine Haftungsverfügung betreffend die Nachsteuer zur direkten Bundessteuer 2004 erlassen. Die ausstehenden Nachsteuern (zuzüglich Ausgleichszinsen und abzüglich Verrechnungssteuer und bisher geleisteten Zahlungen) betragen – wie in VRKE I/1-2013/159, 160 vom 21. Januar 2014 bestätigt wurde – Fr. 58'477.65 (Kantons- und Gemeindesteuern 2004) und Fr. 24'182.– (direkte Bundessteuer 2004).



St.Galler Gerichte

Bei der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin und ihrem Ehegatten wurde für die Veranlagungsperiode 2004 sowohl in der ordentlichen Veranlagung als auch in der Nachsteuerveranlagung keine Vermögenssteuer veranlagt. Für die Berechnung der Haftungsanteile ist also nur das steuerbare Einkommen 2004 massgebend. Gemäss herrschender Lehre werden nur die organischen Abzüge – einschliesslich Schuldzinsen, Renten und Alimente – in die Berechnung der Haftungsanteile mit einbezogen (P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 18 zu Art. 13 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 15 zu Art. 13 DBG; A. Schorno, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, N 6 zu § 22 StG; StB 25 Nr. 1, Ziff. 6; a.M. Greminger/Bärtschi, a.a.O., N 6 ff. zu Art. 14 DBG). Unter Ausserachtlassung der anorganischen (Sozial-)Abzüge ergibt sich für die Steuerperiode 2014 ein steuerbares Einkommen der Ehegatten von insgesamt Fr. 258'126.– (Kantons- und Gemeindesteuer) bzw. Fr. 258'006.– (direkte Bundessteuer). Davon entfallen Fr. 78'119.– bzw. Fr. 77'999.– auf die Ehefrau und Fr. 180'007.– auf den Ehemann.

Die Haftungsquoten wurden durch das Gemeindesteueramt A korrekt berechnet und betragen bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2004 69.74 % für den Ehemann und 30.26 % für die Ehefrau. Bei der direkten Bundessteuer 2004 sind es 69.77 % und 30.23 %. Daraus resultiert für die Ehegattin ein Haftungsanteil am Steuerausstand von Fr. 17'695.35 (30.26 % von Fr. 58'477.65) für die Kantons- und Gemeindesteuer 2004 und ein solcher von Fr. 7'310.20 (30.23 % von Fr. 24'182.–) für die direkte Bundessteuer 2004. Hinzu kommen die aufgelaufenen Verzugszinsen auf diesen Anteilen in der Höhe von Fr. 829.70 (Kantons- und Gemeindesteuer 2004) bzw. Fr. 257.10 (direkte Bundessteuer 2004). Für diese noch ausstehenden Steuerbeträge samt Verzugszinsen haftet alleine die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin.

Der Umstand, dass die Rekurrentin und Beschwerdeführerin für Fr. 18'525.05 Kantons- und Gemeindesteuer 2004 und für Fr. 7'567.30 direkte Bundessteuer 2004 (jeweils inkl. Verzugszins) haftet, obwohl das ihr zuzurechnende steuerbare Einkommen im Jahr 2004 nur Fr. 70'800.– betragen hat, bereits Fr. 9'640.70 an die Kantons- und Gemeindesteuer 2004 und Fr. 1'112.30 an die direkte Bundessteuer 2004 bezahlt worden sind und das der Nachsteuer unterliegende Einkommen vollumfänglich dem Ehemann zuzurechnen ist, ist auf den ersten Blick nicht ohne weiteres einleuchtend. Die Zahlungen an die Steuern der Periode 2004 sind aber vor dem 15. März 2013 – und



damit noch unter der Solidarhaftung der Ehegatten – geleistet worden. Unter solidarischer Haftung bezahlte Steuern werden im Verhältnis der in der Haftungsverfügung festgelegten Anteile angerechnet. Vom Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit an werden die Zahlungen eines Ehegatten individuell an seinen Haftungsanteil angerechnet. Da der Zeitpunkt der eingetretenen Zahlungsunfähigkeit des Ehegatten oft schwierig zu bestimmen ist, können Zahlungen erst individuell den Haftungsanteilen zugerechnet werden, wenn die Zahlungsunfähigkeit offenkundig ist oder der zahlende Ehegatte sich ausdrücklich auf die Zahlungsunfähigkeit des andern beruft und eine anteilige Haftung verlangt (StB 25 Nr. 1, Ziff. 7). Im vorliegenden Fall können die Zahlungen der Rekurrentin und Beschwerdeführerin erst seit deren Begehren um Vornahme einer Haftungsverfügung individuell ihrem Haftungsanteil angerechnet werden. Die oben erwähnten Zahlungen wurden indes vorher geleistet. Das Gemeindesteueramts A zog die geleisteten Zahlungen vor der Berechnung der Haftungsquoten von den gesamten ausstehenden Steuern (inkl. Nachsteuern) ab, was dem Grundsatz der solidarischen Haftung entspricht. Die ausstehenden Steuern teilte sie anhand der Haftungsquoten den Eheleuten zu. Obwohl der Einkommensbestandteil, der im Nachsteuerverfahren erfasst wurde, ausschliesslich dem Ehemann zuzurechnen ist, fällt er auch bei der Ehefrau ins Gewicht. Durch die Nachbesteuerung eines Einkommensanteils des Ehemannes von Fr. 180'000.– erreichte das Einkommen der Eheleute eine weitaus höhere Progressionsstufe als bei der Veranlagung, welche sich als unvollständig herausstellte. Entscheidend für die Bestimmung der Steueranteile zwischen den Ehegatten kann aber nicht die unvollständige Veranlagung sein. Die Haftungsquoten sind anhand der vollständigen Veranlagung zu ermitteln, was bedeutet, dass der Anteil der Ehefrau nach Massgabe des Gesamteinkommens festzulegen ist und die Ehefrau für diesen Anteil haftet. Obwohl das nachbesteuerte Einkommen dem Ehemann zuzurechnen ist, erhöht es auch die Steuer auf dem bisher veranlagten Einkommen der Ehefrau. Würde die Haftung vollumfänglich dem Ehemann auferlegt, käme dies einer getrennten Besteuerung analog bei getrennten oder geschiedenen Eheleuten gleich, was der gesetzlichen Ordnung widersprechen würde.

c) Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die Haftungsverfügungen sowie die Einspracheentscheide der Vorinstanz korrekt sind. Folglich sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen.



3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend hat die Rekurrentin und Beschwerdeführerin die Kosten der Verfahren zu bezahlen (Art. 144 Abs. 1 DBG, Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidungsgebühr von je Fr. 600.–, insgesamt Fr. 1'200.–, für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren ist angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die geleisteten Kostenvorschüsse in gleicher Höhe sind zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten von
je Fr. 600.– unter Verrechnung der Kostenvorschüsse in gleicher Höhe.