



Fall-Nr.: I/2-2021/20 und 21
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 08.11.2021
Entscheiddatum: 19.08.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 19. August 2021

**Art. 224 Abs. 1 StG (sGS 811.1) und Art. 167 ff. DBG (SR 642.11). Erlass.
Offene Fragen im Zusammenhang mit der Zumutbarkeit der Veräusserung
einer Liegenschaft. Rückweisung zu weiteren Abklärungen
(Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 19. August 2021, I/2-2021/20,
21).**

Präsident Titus Gunzenreiner, Richter Rudolf Lippuner und Richterin Eliane Kaiser; a.o.
Gerichtsschreiber Oliver Schneider

X, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

vertreten durch Y,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse
65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte

Betreffend

Erlass (Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie direkte Bundessteuer 2019)



Sachverhalt:

A.- X, geb. 21. Januar 1937, ist Rentnerin und lebt in einem Alterswohnheim in A. Sie ist Eigentümerin einer vermieteten Wohnung in A, deren Verkehrswert im Jahr 2016 auf Fr. 200'000.– geschätzt wurde. Per Ende 2019 war die Immobilie mit Hypothekarschulden in der Höhe von Fr. 173'000.– belastet.

In der Steuererklärung 2019 deklarierte X ein steuerbares Einkommen von Fr. 14'800.– und kein steuerbares Vermögen. In der Folge wurde sie für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 22'900.– und ohne steuerbares Vermögen veranlagt. Bei der direkten Bundessteuer wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. 23'900.– festgesetzt.

B.- Am 14. September 2019 stellte X ein Gesuch um Erlass der ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2019 in der Höhe von Fr. 1'678.45 sowie der direkten Bundessteuer in der Höhe von Fr. 72.20. Mit Erlassentscheid vom 11. März 2021 wies das kantonale Steueramt das Gesuch ab.

C.- Gegen diesen Erlassentscheid erhob X, vertreten durch ihren Sohn Y, am 21. März 2021 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie stellte den Antrag, die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer seien zu erlassen. Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 23. April 2021 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 12. April 2021 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie



erfüllen 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. 167 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 161 StG in Verbindung mit [i.V.m.] Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

2.- a) Gemäss Art. 224 Abs. 1 StG kann den 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. Anlass zum Steuererlass gibt vor allem die Rücksicht auf die Person des Schuldners. Diese soll aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen nicht in ihrer wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden. Dem Wesen nach handelt es sich beim Steuererlass um den nachträglichen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen muss der Steuererlass eine Ausnahme bleiben, die nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 E. 2.2, publ. in: StR 2009 S. 672 ff.).

Auf Bundesebene wird die Behandlung der Erlassgesuche in Art. 167 und 167a bis 167g DBG sowie in der Steuererlassverordnung (SR 642.121) geregelt. Für die Kantons- und Gemeindesteuern sind diese Bestimmungen gemäss Art. 224 Abs. 1 StG sachgemäss anwendbar. Ziel und Zweck des Erlassverfahrens ist gemäss Art. 167 Abs. 2 DBG, zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen.

Eine Notlage einer natürlichen Person im Sinn von Art. 167 Abs. 1 DBG liegt gemäss Art. 2 Abs. 1 der Steuererlassverordnung vor, wenn die finanziellen Mittel der Person zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen (lit. a) oder der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der Person steht (lit. b). Eine Einschränkung der Lebenserhaltungskosten gilt nach Art. 2 Abs. 3 der Steuererlassverordnung als zumutbar, wenn diese das betriebsrechtliche Existenzminimum übersteigen (Art. 93



des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs, SR. 281.1). Eine grosse Härte ist gegeben, wenn die Entrichtung der Steuern für den Pflichtigen ein Opfer bedeuten würde, das in einem krassen Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit steht und ihm billigerweise nicht zugemutet werden kann. Dies trifft etwa zu, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person durch besondere Umstände wie aussergewöhnliche Belastungen durch Unterhalt der Familie, dauernde Arbeitslosigkeit, Krankheit, Unglücksfälle usw. erheblich beeinträchtigt wird (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VII. Teil N 150; StR 2009 S. 677). Es muss also eine Notlage der Steuerpflichtigen vorliegen, welche den Bezug des fälligen Betrags für sie als grosse Härte erscheinen lassen würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 167 DBG N 18).

b) Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin bringt vor, ihre Einkünfte aus AHV-Rente, Ergänzungsleistungen und Mietzinseinnahmen würden nicht ausreichen, um die Kosten des Alterswohnheims, d.h. ihres Existenzminimums, zu decken. Aus diesem Grund sei sie nicht in der Lage, die offenen Steuern von insgesamt Fr. 1'750.65 zu bezahlen.

Die Vorinstanz hält entgegen, selbst wenn die Mittel der steuerpflichtigen Person nicht ausreichen würden, um das betreibungsrechtliche Existenzminimum zu decken und die Steuerschulden zu begleichen, könne von einem Steuererlass abgesehen werden, wenn sogenannte Erlassausschlussgründe vorliegen würden. Die Steuerpflichtige sei Eigentümerin einer Liegenschaft in A mit einem Steuerwert von Fr. 200'000.–. Die Hypothek belaufe sich auf Fr. 173'000.–. Es sei zumindest nicht ausgeschlossen, dass durch den Verkauf der Liegenschaft die Steuern vollständig bezahlt werden könnten, zumal der Verkehrswert erfahrungsgemäss höher liegen dürfte. Demnach sei der Steuererlass abzuweisen.

Mit Eingabe vom 21. März 2021 nahm die Rekurrentin und Beschwerdeführerin wie folgt dazu Stellung. Die Wohnung in A stelle keinen finanziellen Vorteil dar. Sie sei mittlerweile 25 Jahre alt und man habe noch nie Renovationen getätigt. Ein gewinnbringender Verkauf der Wohnung sei in ihrem jetzigen Zustand und dem momentanen Überangebot an Eigentumswohnungen auf dem Markt kaum möglich. Zudem bestehe für die Wohnung bis zum 30. Juni 2024 eine Bundeshilfe (WEG),



St.Galler Gerichte

weshalb die Wohnung nicht ohne weiteres verkauft oder an Fremde vermietet werden könne.

c) Zur Beurteilung der Notlage ging das Steueramt St. Gallen davon aus, dass die Steuerpflichtige Einkünfte von Fr. 6'345.– pro Monat erziele (AHV-Rente Fr. 2'248.–, Ergänzungsleistungen Fr. 3'247.–, Mietzinseinnahmen Fr. 850.–). Diesen Einnahmen stellte es anrechenbare Aufwendungen von Fr. 6'487.– gegenüber (Pflegekosten/Heimtaxen Fr. 5'090.–, Persönlicher Bedarf aufgrund Pflegestufe Fr. 545.–, Krankenkassenprämie Fr. 418.–, Auslagen Eigentumswohnung Fr. 434.–). Dies ergab keine freie Quote. Dementsprechend ist eine Notlage aufgrund der hohen Kosten infolge Pflege zu bejahen.

Beim Kriterium der Notlage wird einzig die wirtschaftliche Lage der steuerpflichtigen Person berücksichtigt. Unter dem Aspekt der grossen Härte können zudem auch andere Umstände massgebend sein, namentlich Unbilligkeit. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob mit der Liegenschaft in A nicht ein Vermögenssubstrat besteht, welches ausreichen würde, um die bestehende Steuerschuld zu decken. Der Verkehrswert der Liegenschaft wurde im Jahr 2016 auf Fr. 200'000.– geschätzt. Er entspricht dem mittleren Marktwert, der unter Zuhilfenahme von Sach- und Ertragswert berechnet wurde. In der Veranlagungsberechnung für die Steuerperiode 2019 wurde die Liegenschaft mit Fr. 200'000.– und einer hypothekarischen Belastung von Fr. 173'000.– veranlagt.

Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, sind die Wohneigentumspreise im vergangenen Jahr erneut angestiegen. Es besteht weiterhin eine Nachfrage nach und ein knappes Angebot an Wohneigentum (Fleury/Arapovic/Schwarz, Immobilien Schweiz – 1Q 2021, Warten auf Marktreaktionen, Raiffeisen Economic Research). Käufer sind zudem regelmässig interessiert daran, nicht renovierte Objekte zu kaufen, um sie nach eigenem Geschmack umzubauen. Ob diese generellen Annahmen aber auch auf die Liegenschaft der Steuerpflichtigen zutreffen, ist nicht abschliessend geklärt. Es stellt sich zudem die Frage, ob die Wohnung gewinnbringend verkauft werden könnte. Der geschätzte Verkehrswert belief sich im Jahr 2016 auf Fr. 200'000.–. Dieser könnte in der Zwischenzeit weiter angestiegen sein. Die Vorinstanz setzt diesem möglichen Verkaufswert einzig die Hypothek von Fr. 173'000.– gegenüber. Dabei unterlässt sie es,



die Bundeshilfe in Form von Zusatzverbilligungen in ihre Überlegungen einzubeziehen. Insgesamt wurden der Rekurrentin und Beschwerdeführerin Zusatzverbilligungen in der Höhe von Fr. 47'310.– ausgerichtet. Entgegen der Auffassung der Rekurrentin und Beschwerdeführerin verhindern diese Zusatzverbilligungen den Verkauf der Liegenschaft nicht. Gemäss Ziff. 7 der allgemeinen Bedingungen für Eigentumsobjekte des Bundesamtes für Wohnungswesen (BWO) steht dem BWO lediglich ein gesetzliches Kaufs- und Vorkaufsrecht zu. Die Veräusserung eines mit Bundeshilfe erstellten oder erworbenen Eigentumsobjekts ist jederzeit möglich. Zusatzverbilligungen müssen aber zurückbezahlt werden, wenn das Objekt mit Gewinn verkauft wird (Ziff. 7 der allgemeinen Bedingungen für Eigentumsobjekte). Die Steuerpflichtige müsste somit bei einem gewinnbringenden Verkauf insgesamt Fr. 220'310.– an Hypothekarschulden und Zusatzverbilligungsrückzahlungen begleichen.

d) Für das Steuerrecht gilt der gefestigte Grundsatz, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während die Steuerpflichtige die Beweislast für die Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Teil N 23). Die Steuerpflichtige behauptet, ihre Liegenschaft könne im jetzigen Zustand nicht gewinnbringend verkauft werden, ohne die Beweise dafür zu erbringen. Im Gegenteil dazu ging die Vorinstanz – ebenfalls ohne konkrete Anhaltspunkte – davon aus, die Liegenschaft könne aufgrund der aktuellen Marktlage mit einem Gewinn verkauft werden, sodass die offenen Steuerschulden beglichen werden könnten. Zudem unterliess sie es, die Rückzahlung der Zusatzverbilligungen in ihre Überlegungen einzubeziehen. Aufgrund der Akten kann somit nicht abschliessend beurteilt werden, ob die Liegenschaft der Steuerpflichtigen in A einen Verkaufspreis über Fr. 220'310.– erzielen würde, sodass sie auch die offenen Steuerschulden von insgesamt Fr. 1'750.65 begleichen könnte. Eine unvollständige Sachverhaltsfeststellung hindert die Anwendung des Rechts, weshalb in diesen Fällen eine Rückweisung an die Vorinstanz in der Regel geboten ist. Dabei ist die Vorinstanz von Gesetzes wegen an die Rechtsauffassung gebunden, die dem Rückweisungsentscheid zugrunde liegt (Rizvi/Schindler/Cavelti, Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege [VRP], Praxiskommentar, 2020, Art. 56 N 21). Auf eine Rückweisung ist zu verzichten, wenn der Mangel geringfügig ist und die Rückweisung einem prozessualen Leerlauf gleichkäme. In solchen Fällen gebietet es der Grundsatz



der Prozessökonomie, dass die urteilende Instanz die Entscheidung selbst vornimmt (Rizvi/Schindler/Cavelti, a.a.O., Art. 56 N 16).

e) Die massgebenden Sachumstände sind vorliegend ungenügend abgeklärt. Um beurteilen zu können, ob ein Steuererlass gerechtfertigt wäre, müsste abschliessend geklärt sein, ob die Liegenschaft in A einen Verkaufspreis über Fr. 220'310.– erzielen könnte, sodass die Steuerpflichtige die offenen Steuerschulden von Fr. 1'750.65 begleichen könnte. Der von der Vorinstanz vorgelegte, unvollständige Sachverhalt lässt eine solche Beurteilung nicht zu, weshalb eine wesentliche Ergänzung der Beweisgrundlagen notwendig erscheint. Die Sache ist folglich zur Erhebung des Sachverhalts sowie zum Erlass einer neuen Verfügung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der Rekurrentin und Beschwerdeführerin soll im Rahmen des Beweisverfahrens die Möglichkeit eingeräumt werden, den Beweis zu erbringen, dass die Liegenschaft in A nicht gewinnbringend verkauft werden kann.

Im Übrigen vermietet die Rekurrentin und Beschwerdeführerin die Wohnung (inkl. Garageplatz) in A derzeit zu einem Mietzins von brutto Fr. 850.– an ihre Enkelin. Gemäss amtlicher Schätzung vom 10. März 2016 könnte die Wohnung (inkl. Garageplatz) auf dem Markt zu einem Mietzins von netto Fr. 916.75 vermietet werden. Es ist nicht auszuschliessen, dass hier ein Vorzugsmietzins unter Verwandten vorliegt. Bei diesem Ausgang des Verfahrens ist darauf jedoch nicht weiter einzugehen.

3.- Die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zu neuer Entscheidung entspricht einem Obsiegen. Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die Verfahrenskosten zulasten des Staates (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 600.– ist angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

Entscheid:

1.



Der Erlassentscheid vom 11. März 2021 wird aufgehoben und die Angelegenheit im Sinn der Erwägungen zu weiteren Sachverhaltsabklärungen und dem Erlass einer neuen Verfügung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 600.– trägt der Staat.