



Fall-Nr.: B 2011/203  
Stelle: Verwaltungsgericht  
Rubrik: Verwaltungsgericht  
Publikationsdatum: 20.03.2012  
Entscheiddatum: 20.03.2012

### **Urteil Verwaltungsgericht, 20.03.2012**

**Steuerrecht, Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 143 Abs. 1, Art. 167 Abs. 1 DBG (SR 642.11) sowie Art. 10 und 15 Steuererlassverordnung (SR 642.121). In steuerrechtlichen Beschwerdeverfahren sind aufgrund von Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 143 Abs. 1 DBG neue tatsächliche Ausführungen und Aktenstücke selbst dann zu berücksichtigen, wenn sie bereits vor der Vorinstanz hätten vorgebracht werden können. Ein Steuererlass aufgrund einer selbstverschuldeten Überschuldung, die nicht Folge von ausserordentlichen Aufwendungen aufgrund der persönlichen Verhältnisse ist, ist nur in demselben prozentualen Umfang möglich, in dem andere Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten (Grundsatz der Opfersymmetrie). Bei einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag ist deswegen ein Steuererlass nur möglich, wenn sämtliche Gläubiger oder die Mehrheit der übrigen gleichrangigen Gläubiger, die mindestens die Hälfte der Forderungen dritter Klasse besitzen, unwiderruflich und mit einem einheitlichen prozentualen Verzicht auf einen Teil ihrer Forderungen verzichten. Andernfalls wird nicht der Steuerpflichtige, sondern einzelne Gläubiger bevorzugt (Verwaltungsgericht, B 2011/203).**

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber Dr. M. Looser

---

In Sachen

R. F.,



## St.Galler Gerichte

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/2, Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

sowie

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

betreffend

Erlass (direkte Bundessteuer 2008 und 2009)

**hat das Verwaltungsgericht festgestellt:**



## St.Galler Gerichte

A./ R. F. (geboren am 15. Juli 1975) ist ledig und lebt zusammen mit seiner Lebenspartnerin und deren zwei Kindern in einer 4,5 Zimmerwohnung in S. Er ist unselbständig erwerbstätig.

Im Jahr 2008 wurde er mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 63'500.-- für die direkte Bundessteuer sowie im Jahr 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 60'800.-- für die direkte Bundessteuer veranlagt. Dies führte für die direkte Bundessteuer zu Steuerbeträgen von Fr. 917.45 für das Jahr 2008 und Fr. 809.85 für das Jahr 2009.

B./ R. F. stellte am 11. Mai 2010 ein Erlassgesuch für die noch ausstehenden Steuern der Jahre 2008 und 2009 in der Höhe von Fr. 917.45 resp. Fr. 809.85, also insgesamt Fr. 1'727.30. Das Kantonale Steueramt lehnte mit Entscheid vom 13. Juli 2010 den Erlass der direkten Bundessteuer 2008 und 2009 ab. Als Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Steuererlass bestimmungsgemäss dem Steuerschuldner und nicht seinen Gläubigern zu Gute kommen solle. Die Rückzahlung der Schulden bei Drittgläubigern dürfe nicht den Forderungen der Steuerbehörden voran gestellt werden.

C./ Dagegen erhob R. F. mit Eingabe vom 12. August 2010 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Er beantragte unter anderem sinngemäss, dass ihm die noch offenen direkten Bundessteuern der Jahre 2008 und 2009 teilweise zu erlassen seien. Am 6. September 2010 reichte er das Formular zur Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse ein. Die Verwaltungsrekurskommission wies die Beschwerde mit Entscheid vom 25. August 2011 ab. Als Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass bei einer Überschuldung ein Steuererlass nur in Frage komme, wenn sämtliche Gläubiger in gleichem Mass wie die Steuerbehörden auf ihre Forderung verzichten würden. Vorliegend seien Bemühungen für eine gleichmässige Befriedigung aller Gläubiger im Rahmen einer Gesamtsanierung nicht nachgewiesen. Ein Steuererlass würde nur den privaten Gläubigern von R. F. zu Gute kommen.

D./ Mit Eingabe vom 29. September 2011 erhebt R. F. Beschwerde beim Verwaltungsgericht und beantragt sinngemäss die Aufhebung des Entscheids der Verwaltungsrekurskommission vom 31. August 2011 und eine neue Beurteilung eines



(Teil-)Erlasses der direkten Bundessteuer 2008 und 2009 sowie die Erarbeitung einer Stundungsvereinbarung. Als Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, dass ein beträchtlicher Teil seiner Gesamtschuld durch grosszügiges Entgegenkommen der Gläubiger reduziert worden sei. Es gehe ihm nicht darum, nicht Steuern bezahlen zu wollen oder Drittgläubiger zu bevorteilen, sondern vielmehr darum, eine seit Jahren missliche Lage zu bereinigen.

Die Verwaltungsrekurskommission liess sich mit Eingabe vom 21. Oktober 2011 zur Beschwerde vernehmen und beantragt deren Abweisung. Das Kantonale Steueramt beantragt in seiner Vernehmlassung vom 14. November 2011 ebenfalls die Abweisung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wurde mit Schreiben vom 24. Oktober 2011 zur Vernehmlassung eingeladen, diese verzichtete aber mangels fristgerechter Einreichung einer Stellungnahme auf eine Vernehmlassung. R. F. nimmt mit Eingabe vom 30. November 2011 Stellung zu den Vernehmlassungen und beantragt, den dargestellten Sachverhalt neu zu beurteilen und sinngemäss eine öffentliche Verhandlung.

Auf die weiteren von den Verfahrensbeteiligten vorgebrachten Ausführungen wird – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

### **Darüber wird in Erwägung gezogen:**

1. (...).
2. Sinngemäss beantragt der Beschwerdeführer in der Eingabe vom 30. November 2011 eine mündliche Verhandlung. Unabhängig von der Frage, ob ein solcher Antrag bereits in der Beschwerdeschrift vom 29. September 2011 hätte erfolgen müssen, ist zu beachten, dass sich aus Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (SR 0.101) kein Anspruch auf eine mündliche Verhandlung für Beschwerdeverfahren in Steuersachen ergibt (Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 10 zu Art. 142 DBG). Umstritten ist hingegen, ob sich ein solcher Anspruch aus Art. 30 Abs. 3 der Bundesverfassung (SR 101) ergibt, der den sachlichen Geltungsbereich gemäss seinem Wortlaut nicht auf bestimmte



Rechtsgebiete beschränkt (vgl. als Überblick G. Steinmann, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], St. Galler Kommentar zur BV, 2. Aufl., Zürich/St. Gallen 2008, N 34 zu Art. 30; sowie G. Biaggini, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Kommentar, Zürich 2007, N 17 zu Art. 30). Zu beachten ist aber, dass Art. 30 Abs. 3 BV lediglich garantiert, dass, wenn eine Verhandlung stattfindet, diese öffentlich sein muss, sofern das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (U. Cavelti, in: Zweifel/Athanas, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83-222, 2. Aufl., Basel 2008, N 3a zu Art. 142 mit Hinweis). Der Beschwerdeführer konnte seinen Gehörsanspruch durch seine schriftlichen Eingaben vor der Vorinstanz und vor dem Verwaltungsgericht wahren. Dem Begehren um Durchführung einer öffentlichen Verhandlung wird daher nicht stattgegeben.

3. Der Beschwerdeführer reichte zusammen mit seiner Eingabe vom 29. September 2011 eine Vereinbarung zur Schuldentilgung vom 6./25. Juli 2011 zwischen ihm, der xxx-bank und A. K. ein. Der Beschwerdegegner und die Vorinstanz machen dagegen geltend, der Beschwerdeführer hätte diese Vereinbarung bereits im Verfahren vor der Vorinstanz einreichen müssen, was er unterlassen habe. Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, dass er diese Vereinbarung am 6. Juli 2011 unterschrieben habe und die xxx-bank ihrerseits am 25. Juli 2011. A. K. habe seine Unterschrift erst Ende August und ohne Angabe eines Datums geleistet. Er selbst habe die unterzeichneten Vertragsdoppel erst am 7. September 2011 erhalten.

Die Vorinstanz hatte keine Kenntnis von dieser Vereinbarung und konnte sie demnach nicht berücksichtigen. Es liegt daher ein unechtes Novum vor, auch wenn der Beschwerdeführer die unterzeichneten Vertragsdoppel erst am 7. September 2011, also nach dem Entscheid der Vorinstanz, erhalten hat. Massgebend ist, dass er bereits vor dem angefochtenen Entscheid den Inhalt der Vereinbarung kannte und er sowie die xxx-bank diese Vereinbarung bereits unterzeichnet hatten. Dies hat zur Folge, dass ihm anzulasten ist, dass er seine tatsächlichen Vorbringen bereits vor der Vorinstanz hätte geltend machen können. Auch wenn unechte Noven grundsätzlich im Beschwerdeverfahren vorgebracht und gewürdigt werden dürfen, befreit dies den Beschwerdeführer nicht davon, Rechtsbegehren zu stellen und diese in tatsächlicher Hinsicht zu begründen (vgl. VerwGE B 2011/8 vom 18. Oktober 2011 E. 2.3, abrufbar unter [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Der Beschwerdeführer hätte spätestens seit seiner



## St.Galler Gerichte

Unterschrift am 6. Juli 2011 der Vorinstanz die Existenz einer Vereinbarung zur Schuldentilgung mitteilen und beantragen müssen, dass mit dem Entscheid bis zum Erhalt der Vertragsdoppel abgewartet werden solle.

Zu berücksichtigen ist aber, dass das Novenverbot von Art. 61 Abs. 3 VRP in steuerrechtlichen Beschwerdeverfahren nicht gilt, da das Verwaltungsgericht gemäss Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 143 Abs. 1 DBG nicht an die Anträge der Beschwerdeführer gebunden ist. Vorliegend kommt hinzu, dass zwar primär die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Entscheides durch die Steuerbezugsbehörde massgebend sind, aber auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft zu berücksichtigen sind (Art. 3 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer, SR 642.121, abgekürzt Steuererlassverordnung; BVGer A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 E. 2.8.1 mit Hinweis). Dies spricht ebenfalls dafür, tatsächliche Änderungen im Beschwerdeverfahren noch zu berücksichtigen.

Aus dem Gesagten folgt daher, dass die im Beschwerdeverfahren vorgebrachten neuen tatsächlichen Ausführungen und Aktenstücke in die Entscheidfindung einzubeziehen sind.

4. Der Beschwerdeführer verlangt einen (Teil-)Erlass seiner direkten Bundessteuer 2008 und 2009. Der Steuererlass beinhaltet einen Verzicht des steuerberechtigten Gemeinwesens auf einen rechtskräftig gewordenen Steueranspruch (BVGer A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 1 zu Art. 167).

4.1. Gemäss Art. 167 Abs. 1 DBG bedingt der (Teil-)Erlass der direkten Bundessteuer, dass für den Steuerpflichtigen infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, der Zinsen, der Bussen oder Kosten eine grosse Härte bedeutet. Subjektiv wird demnach das Vorliegen einer Notlage und einer grossen Härte vorausgesetzt. Dazu ist erforderlich, dass die Begleichung der vollen Steuerforderung zu einer Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz des Steuerpflichtigen führen und für diesen ein Opfer bedeuten würde, das in einem vom Gesetz nicht voraussehbaren Missverhältnis zu



seiner Leistungsfähigkeit stünde und ihm daher billigerweise nicht zugemutet werden kann (Art. 9 Abs. 1 der Steuererlassverordnung; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 20 zu Art. 167; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, Muri-Bern 1999, S. 411). Objektiv wird sodann vorausgesetzt, dass die Veranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig festgesetzte Steuer vorliegt, die noch nicht bezahlt ist.

4.2. Bei der Prüfung, ob eine Notlage oder ein Härtefall vorliegt, werden auch die Ursachen einer Prüfung unterzogen, die dazu geführt haben. Vorliegend ist unbestritten, dass das Begehren des Beschwerdeführers um (Teil-)Erlass der Steuern Folge seiner Überschuldung ist.

4.2.1. Aufgrund von Art. 10 der Steuererlassverordnung ist bei einer Überschuldung des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Voraussetzungen für einen Steuererlass zu differenzieren. Soweit die Überschuldung Folge von ausserordentlichen Aufwendungen ist, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für die der Steuerpflichtige einzustehen hat, liegt eine den Steuererlass rechtfertigende Ursache vor. Bei einer Überschuldung infolge geschäftlicher Misserfolge, Bürgschaftsverpflichtungen, hoher Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden aufgrund überhöhten Lebensstandards etc. kommt hingegen ein Steuererlass nur in Frage, wenn neben dem Gemeinwesen auch die übrigen Gläubiger im selben prozentualen Umfang auf ihre Forderungen verzichten (vgl. auch BVGer A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 E. 2.6.2).

Diese Voraussetzungen für einen Steuererlass infolge einer Überschuldung, die nicht auf ausserordentlichen Aufwendungen aufgrund der persönlichen Verhältnisse beruht, sind in der Lehre und Rechtsprechung auch ausserhalb der direkten Bundessteuer anerkannt. Ein Steuererlass ist in solchen Fällen stets nur in demselben prozentualen Umfang möglich, in dem andere Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten. Andernfalls profitieren primär die übrigen Gläubiger, die beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlieren würden. Der Steuererlass soll hingegen der Sanierung der Finanzen des Steuerpflichtigen dienen und nicht seinen Gläubigern zu Gute kommen (BGer 2P.307/2004 vom 9. Dezember 2004, E. 3.2; SGE 2009 Nr. 21; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 411).



4.2.2. Aus dem Gesagten folgt daher, dass bei einer Notlage infolge Überschuldung, die nicht Folge von ausserordentlichen Aufwendungen aufgrund der persönlichen Verhältnisse ist, ein Erlass der Steuerschuld zugunsten anderer Gläubiger als dem Steuergläubiger ausgeschlossen ist. In einem solchen Fall wird eine Opfersymmetrie verlangt. Ob dies auch gilt, wenn allenfalls Gläubiger bevorzugt werden, die über eine privilegierte Forderung im Sinne von Art. 219 Abs. 4 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SR 281.1, abgekürzt SchKG) verfügen, kann vorliegend mangels Vorliegen solcher Forderungen offen bleiben.

4.3. Wie bereits erwähnt, ist der Beschwerdeführer offensichtlich überschuldet. Gemäss den vom Beschwerdeführer eingereichten Akten anerkannte er aufgrund der Vereinbarung zwischen ihm, A. K. und der xxx-bank insgesamt eine Forderung von Fr. 750'000.--, während das Gerichtsurteil vom 21. April 2008 auf Schadenersatzansprüche in der Höhe von Fr. 484'000.-- lautete. Zudem muss er einen Kleinkredit bei der C. AG im Betrag von Fr. 10'000.--, bei dem per 31. August 2010 noch Fr. 6'196.40 offen waren, sowie Kreditkartenrechnungen bei der U. AG in der Höhe von Fr. 1'850.45 (per 31. August 2010) durch ratenweise Abzahlung begleichen. Sodann bestanden per 31. August 2010 noch zwei Darlehen, eines in der Höhe von Fr. 17'000.-- zu Gunsten von C. M. und eines im Betrag von Fr. 15'000.-- zu Gunsten von P. H. Alle Darlehen und anderweitigen Schulden weisen unterschiedliche Rückzahlungsmodalitäten resp. Ratenzahlung in unterschiedlichen zeitlichen Abständen auf.

Die Notlage des Beschwerdeführers beruht damit offensichtlich auf einer selbstverschuldeten Überschuldung, da er wegen Veruntreuung, Betrugs, ungetreuer Geschäftsbesorgung und Urkundenfälschung gerichtlich zur Leistung von Schadenersatz in der Höhe von Fr. 484'000.-- verurteilt worden ist und weitere Schadenersatzforderungen auf der Verletzung des Arbeitsvertrags und des privaten Vermögensverwaltungsauftrags beruhen. Die restlichen Schulden setzen sich sodann aus Lebenshaltungs- und Luxusausgaben (Kreditkartenrechnungen) und aus Umschichtungen der Schuldverhältnisse zusammen. Der Beschwerdeführer bestreitet das Vorliegen einer selbstverschuldeten Überschuldung nicht, sondern beantragt sinngemäss einen Teilerlass nach den Grundsätzen des Steuererlasses bei selbstverschuldeter Überschuldung.



4.3.1. Nach der Ansicht der Vorinstanz sind vorliegend die Voraussetzungen für einen Steuererlass infolge Überschuldung nicht gegeben, da sich der Beschwerdeführer bereits in einer wirtschaftlich schwierigen Lage befinde, die durch den Steuererlass nicht entscheidend zu verbessern sei. Die langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Situation als grundlegendes Ziel eines Steuererlasses könne deswegen nicht erreicht werden. Durch den Steuererlass würden höchstens Dritte begünstigt, da ihre Chance auf Bezahlung der Forderungen steigen würde.

4.3.2. Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, dass er im Gleichschritt mit dem Erlassgesuch Anstrengungen für eine Gesamtsanierung an die Hand genommen und in den letzten Monaten einen beträchtlichen Teil seiner Gesamtschuld durch grosszügiges Entgegenkommen der Gläubiger reduziert habe. So sei eine Vereinbarung zur Tilgung der Schadenersatzansprüche (rund Fr. 800'000.--) unterzeichnet worden. Darin werde der Betrag der Schadenansprüche auf insgesamt CHF 240'000.-- fixiert und damit um über 50 Prozent reduziert. Auch die privaten Gläubiger P. H. und C. M. hätten einem Erlass von 50 Prozent der offenen Schuld per 31. Dezember 2010 zugestimmt. Die Schuldsomme betrage daher per dato Fr. 7'500.-- je Gläubiger. Durch einen Teilerlass der Steuern 2008 und 2009 könne sein Haushaltsbudget wieder ins Gleichgewicht gebracht werden.

4.3.3. Die Angaben des Beschwerdeführers hinsichtlich seiner Verschuldung erweisen sich als widersprüchlich. In den Eingaben an die Vorinstanz vom 12. August 2010 und 6. September 2010 sowie in seiner Schuldenaufstellung per 31. August 2010 bezifferte er die anstehenden Schadenersatzansprüche aus dem laufenden Strafverfahren auf rund Fr. 500'000.--, während er in der Beschwerdeschrift an das Verwaltungsgericht einen Betrag von Fr. 800'000.-- nennt. Aus der Vereinbarung vom 6./25. Juli 2011 ergibt sich ein anerkannter Betrag von Fr. 750'000.--. Der Beschwerdeführer erklärt diese unterschiedlichen Angaben über die Schuldenhöhe damit, dass bei den Gesprächen zur Vereinbarung der Schuldtilgung seitens beider Gläubiger eine neue, bis dahin in diesem Ausmass unbekannte Aufstellung der Schulden gemacht worden sei. Damit ist aber zugleich auch ausgesagt, dass das in der Aufstellung per 31. August 2010 angegebene Gerichtsurteil nicht sämtliche Schadenersatzansprüche aufzählte, sondern dass diese teilweise auf der fraglichen Vereinbarung vom 6./25. Juli 2011



beruhen. Seit dem Erlassgesuch an den Beschwerdegegner haben sich damit die Schulden des Beschwerdeführers sogar noch weiter erhöht.

4.3.4. Vorliegend ist insbesondere zu berücksichtigen, dass der Schuldverzicht aufgrund der Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer, der xxx-bank und A. K. nicht definitiv ist. Der Schuldverzicht entfällt gemäss Ziff. 2.3 dieser Vereinbarung, wenn der Beschwerdeführer seine periodischen Zahlungen (12 Jahre à Fr. 20'000.--) nach erfolgter Verzugsanzeige nicht innert 60 Tagen leistet. Im Falle der Nichtleistung einer Rate in der genannten Frist wird die gesamte Restschuld von ursprünglich Fr. 750'000.-- fällig, und es ist ab Fälligkeit ein Verzugszins von 5 Prozent geschuldet. Folglich liegt kein definitiver und endgültiger Verzicht auf einen Teil der Forderung vor. Daran ändert auch die in Ziff. 4 der Vereinbarung vorgesehene Änderungsmöglichkeit der Höhe der jährlichen Rückzahlungsleistungen, falls sich die finanziellen Verhältnisse des Beschwerdeführers unverschuldet erheblich verschlechtern, nichts. Ein Steuererlass im Rahmen einer Gesamtsanierung ist aufgrund des Grundsatzes der Opfersymmetrie nur zulässig, wenn die Gläubiger unwiderruflich auf einen Teil ihrer Forderungen verzichten.

4.3.5. Zudem ist zu beachten, dass für den angeblichen Gläubigerverzicht von P. H. und C. M. Aktenstücke fehlen, die den Erlass von 50 Prozent der Schuld belegen würden. Weiter legt der Beschwerdeführer weder dar, noch macht er geltend, dass auch die Gläubiger "C. AG" und "U. AG" auf einen Teil ihrer Forderungen verzichtet hätten resp. dass keine Schulden mehr bei diesen Gläubigern bestehen würden. Dies ist insbesondere unter dem Aspekt zu betrachten, dass der Beschwerdeführer in der Vergangenheit immer wieder Schulden bei der U. AG hatte, wie auch die Steuererklärung aus dem Jahr 2009 aufzeigt. Es ist daher nicht erstellt, dass sämtliche Gläubiger zumindest auf einen Teil ihrer Forderungen verzichtet haben.

4.3.6. In der Eingabe vom 30. November 2011 macht der Beschwerdeführer sinngemäss geltend, dass ein Steuererlass trotz Überschuldung gemäss konstanter Praxis zulässig sei, wenn die Mehrheit der übrigen Gläubiger der dritten Klasse gemäss Art. 219 SchKG, die zugleich mindestens zwei Drittel des Gesamtbetrags der Forderungen vertreten, oder ein Viertel der Gläubiger, die aber mindestens drei Viertel des Gesamtbetrags der Forderungen vertreten, einem Nachlassvertrag zustimmen



würden (Art. 305 SchKG). Der Beschwerdeführer hat aber vorliegend höchstens einen aussergerichtlichen Nachlassvertrag abgeschlossen, der auf rein privaten Rechtsgeschäften und auf keiner gerichtlichen Mitwirkung beruht (Amonn/Walther, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 8. Aufl., Bern 2008, § 53 N 5), und zwar nicht mit sämtlichen Gläubigern. Der aussergerichtliche Nachlassvertrag umfasst nicht sämtliche übrigen Gläubiger, sondern lediglich diejenigen, die dem Nachlassvertrag zugestimmt haben (Amonn/Walther, a.a.O., § 53 N 6). Bei aussergerichtlichen Nachlassverträgen ist daher zu beachten, dass ein Steuererlass in der Regel nur gewährt wird, wenn sich die anderen, nicht privilegierten Gläubiger am Nachlassvertrag mit einheitlicher Dividende beteiligen (Weidmann/ Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 411), d.h. wenn jeder Gläubiger auf den gleichen prozentualen Anteil an seiner ursprünglichen Forderung verzichtet. Gemäss Art. 15 der Steuererlassverordnung muss dafür die Mehrheit der übrigen gleichrangigen Gläubiger diesem aussergerichtlichen Nachlassvertrag zustimmen, die mindestens die Hälfte der gesamten Forderungen der 3. Klasse (Art. 219 SchKG) besitzen (M. Beusch, in: Zweifel/ Athanas, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83-222, 2. Aufl., Basel 2008, N 22 zu Art. 167). Dies stimmt mit der Praxis überein, wonach die Möglichkeit eines Steuererlasses trotz Überschuldung besteht, sofern die übrigen Gläubiger im gleichen Masse wie die Steuerbehörden auf ihre Forderung verzichten. In einem solchen Fall kann kein Gläubiger vom Verzicht der anderen profitieren und der Steuererlass trägt zur Sanierung der Finanzen des Steuerpflichtigen bei (BGE 2P. 307/2004 vom 9. Dezember 2004, E. 3.2).

Vorliegend besteht kein einheitlicher aussergerichtlicher Nachlassvertrag mit sämtlichen Gläubigern, dem die Mehrheit der Gläubiger, die mindestens die Hälfte sämtlicher Forderungen besitzen, zugestimmt hat. Die vom Beschwerdeführer eingereichte Vereinbarung vom 6./25. Juli 2011 bezieht sich nur auf die Forderungen der xxx-bank und von A. K.. Hinzu kommt, dass unterschiedliche prozentuale Verzichte auf Forderungen existieren. So verzichten A. K. und die xxx-bank – wenn auch nicht unwiderruflich – auf rund 68 Prozent ihrer ursprünglichen Forderung, während P. H. und C. M. angeblich in einer separaten Abmachung einem Erlass von je der Hälfte ihrer Forderungen zugestimmt haben. Es liegt somit kein gemeinsamer aussergerichtlicher Nachlassvertrag mit einem einheitlichen prozentualen Verzicht auf einen Teil der



Forderungen vor. Aufgrund des Gesagten ist daher auch ein Steuererlass aufgrund eines angeblich vorliegenden aussergerichtlichen Nachlassvertrags abzulehnen.

4.4. Sodann verlangt der Beschwerdeführer in der Eingabe vom 29. September 2011 eine Ausarbeitung einer Stundung der Steuerbeträge mit dem Beschwerdegegner, um sein Haushaltsbudget wieder ins Gleichgewicht zu bringen. Er legt indessen nicht dar, inwiefern sich die finanziellen Verhältnisse seit Erlass der Veranlagungsverfügungen der direkten Bundessteuer 2008 und 2009 verschlechtert haben und inwiefern die eingetretene Notsituation nur von vorübergehender Natur ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 5 zu Art. 166). Ob ein Stundungsgesuch betreffend direkte Bundessteuer aufgrund von Art. 29a BV einer gerichtlichen Überprüfung zugänglich sein müsste (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 14 zu Art. 166), kann vorliegend offen bleiben. Der Entscheid über eine Stundung fällt nämlich in die Kompetenz der Bezugsbehörde (Art. 166 Abs. 1 DBG) und das Verwaltungsgericht könnte höchstens – wenn überhaupt – eine Rechtskontrolle über einen Stundungsentscheid vornehmen. Aus diesen Gründen ist auf das Gesuch um Stundung nicht einzutreten.

5. Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass dem Beschwerdeführer aufgrund des anerkannten Grundsatzes der Opfersymmetrie zuzumuten ist, dass er seinen Zahlungspflichten gegenüber dem Fiskus im gleichen Umfang wie gegenüber privaten Gläubigern nachkommt. Da vorliegend nicht sämtliche Gläubiger oder die Mehrheit der Gläubiger in einem gemeinsamen Nachlassvertrag unwiderruflich und im selben prozentualen Umfang auf ihre Forderungen verzichtet haben, ist ein Teilerlass der direkten Bundessteuer 2008 und 2009 nicht möglich, da andernfalls nicht der Beschwerdeführer, sondern einzelne Gläubiger bevorzugt würden.

6. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Bei der Bemessung wird berücksichtigt, dass sich im parallelen Verfahren B 2011/202 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2008 und 2009 die gleichen Sach- und Rechtsfragen stellen. Eine Entscheidgebühr von Fr. 500.-- ist für das vorliegende Verfahren angemessen (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG und Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Sie



wird mit dem Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'000.-- verrechnet. Die restlichen Fr. 500.-- des Kostenvorschusses werden mit den Kosten des Verfahrens B 2011/202 verrechnet.

(...).

### **Demnach hat das Verwaltungsgericht**

#### **zu Recht erkennt:**

- 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
- 2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt, unter Verrechnung des hälftigen Kostenvorschusses.
- 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V.      R.      W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner



- die Beschwerdebeteiligte

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern ein rechtlich geschütztes Interesse nach Art. 115 lit. b BGG sowie eine Verletzung von verfassungsmässigen Rechten nach Art. 116 BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 113 BGG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.