



**Fall-Nr.:** B 2016/113  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 17.03.2018  
**Entscheiddatum:** 17.03.2018

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 17.03.2018**

**Steuerrecht, Art. 127 Abs. 2 BV.** Verfassungsrechtlich kann einzig verlangt werden, dass niemand durch eine staatliche Abgabeforderung effektiv in seinem Recht auf Existenzsicherung verletzt wird. Das st. gallische System mit dem Zusammenspiel von ganz oder teilweise steuerbefreiten Einkünften, Abzügen und Freibeträgen erlaubt, eine Besteuerung nach den im Einzelfall gegebenen wirtschaftlichen Verhältnissen vorzunehmen. Sollte ein Anspruch auf Steuerbefreiung im Umfang des Existenzminimums nicht bereits im Steuerveranlagungs-, Bezugs- oder Erlassverfahren vorgenommen werden, besteht die Möglichkeit, sich im Betreibungsverfahren gegen den Eingriff ins Existenzminimum zu wehren (Verwaltungsgericht, B 2016/113).

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführer,**

gegen



**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

und

**X.Y.,**

**Beschwerdegegnerin,**

Gegenstand

**Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2013)**

### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.** X.Y. (geb. 1955 als K.Y.; weiblich seit 13. Mai 2013) ist geschieden, wohnt in Q., hat zwei Söhne (A., geb. 1987, und B., geb. 1990) und eine Tochter (C., geb. 1994). Im Steuerjahr 2013 arbeitete sie in einem Teilzeitpensum; ausserdem erhielt sie eine IV-Rente sowie eine Rente aus der beruflichen Vorsorge. Des Weiteren wurden im gleichen Jahr IV-Zusatzrenten für die zwei jüngeren Kinder für vorausgegangene Jahre in der Höhe von insgesamt CHF 32'223 zuzüglich Zins direkt an die ehemalige Ehefrau von X.Y. ausbezahlt. Sodann floss ebenfalls im gleichen Jahr eine Kinderrente der beruflichen Vorsorge der Steuerpflichtigen in der Höhe von CHF 6'672 an B.

**B.** Die Steuerbehörde veranlagte X.Y. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 79'200 (satzbestimmend CHF 68'600), ohne steuerbares Vermögen, und für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 79'000 (satzbestimmend CHF 68'400). Mit Entscheiden vom



27. August 2015 wies das kantonale Steueramt die gegen die Veranlagungen erhobenen Einsprachen ab. Dagegen erhob X.Y. Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 19. April 2016 den Rekurs guthiess, den Einspracheentscheid vom 27. August 2015 aufhob und die Angelegenheit zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zur neuen Entscheidung an das kantonale Steueramt zurückwies (Ziffer 1 des Rechtsspruchs). Die Beschwerde wurde dagegen abgewiesen (Ziffer 2 des Rechtsspruchs).

**C.** Das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 13. April 2016 mit Eingabe vom 24. Mai 2016 und Ergänzung vom 27. Juni 2016 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, Dispositiv Ziffer 1 des angefochtenen Entscheids sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 27. August 2015 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zu bestätigen (act. 1). Mit Vernehmlassung vom 29. Juni 2016 schloss die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid (act. 8). Am 23. August 2016 nahm X.Y. (Beschwerdegegnerin) Stellung zum Verfahren und beantragte sinngemäss die Abweisung der Beschwerde (act. 12).

Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlichen, in den Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

**1.** (...).

**2.**

**2.1.** Gemäss Art. 35 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen steuerbar. IV-Renten müssen von denjenigen Personen deklariert werden, die



unmittelbar berechtigt sind. Deshalb muss der IV-Rentenbezüger, der auch auf eine Zusatz-Kinderrente Anrecht hat, diese selbst deklarieren, auch wenn er sie für ein erwachsenes Kind erhält oder die Bezüge dem Kind überlässt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 28 zu Art. 22 DBG, welcher mit Art. 35 Abs. 1 StG übereinstimmt; vgl. auch BGer 2C\_164/2007 vom 17. Oktober 2007 E. 2.3 und 2.5 mit Hinweis auf 2A.536/2001 vom 29. Mai 2002 E. 3.1).

**2.2.** Die Vorinstanz hat in Anwendung der genannten Gesetzesbestimmung erkannt, der Beschwerdeführer habe der Beschwerdegegnerin als Stammrentnerin die IV-Zusatzrenten sowie die Kinderrenten der beruflichen Vorsorge gemäss Art. 35 Abs. 1 StG zu Recht als Einkommen aufgerechnet. Weiter könne der Beschwerdegegnerin für die als Einkommen angerechneten Kinderrenten kein Abzug gewährt werden. Es kann daher auf die entsprechenden Erwägungen in angefochtenen Entscheid (act. 2 E. 3 und 4) verwiesen werden. Die Vorinstanz hob den Einspracheentscheid vom 27. August 2015 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 jedoch wegen Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf und wies die Angelegenheit zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zur neuen Entscheidung an die Beschwerdeführerin zurück.

Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, die vorgenommene Besteuerung halte den verfassungsmässigen Grundsätzen und namentlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip stand. Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist folglich einzig strittig, ob der Eingriff in die finanziellen Verhältnisse der Beschwerdegegnerin im Steuerjahr 2013 noch mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar beziehungsweise in welchem Zeitpunkt und Verfahren dieser Aspekt zu berücksichtigen ist.

Die Beschwerdegegnerin macht im Wesentlichen geltend, das Gesetz sei ungerecht. Es treibe IV-Rentner, welche bereits wenig Geld hätten, in die grosse Armut und unter das Existenzminimum. Sie müsse Steuern für Geld bezahlen, das sie nie gesehen habe, und zwar zu einem sehr hohen Steuersatz. Die Ex-Frau, welche keine IV-Rente beziehe, erhalte die Kinderrenten und die entsprechenden Nachzahlungen.



**2.3.** Nach Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV) sind Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden – und damit auch für kantonale Gerichte (vgl. Hangartner/Looser, in: Vallender/Wiederkehr [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, N 13 zu Art. 190 BV) – massgebend. Damit kann Bundesgesetzen weder im Rahmen der abstrakten noch der konkreten Normenkontrolle die Anwendung versagt werden. Zwar handelt es sich dabei um ein Anwendungsgebot und kein Prüfungsverbot, und es kann sich rechtfertigen, vorfrageweise die Verfassungswidrigkeit eines Bundesgesetzes zu prüfen. Wird eine solche festgestellt, muss das Gesetz aber angewandt werden, und das Gericht kann lediglich gegebenenfalls den Gesetzgeber einladen, die fragliche Bestimmung zu ändern (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_245/2010 vom 25. Januar 2011 E. 2.3).

**2.4.** Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV ist unter anderem der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten, soweit es die Art der Steuer zulässt. Dieser Grundsatz gebietet, dass die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden und sich die Steuerbelastung nach den den Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten muss (vgl. Vallender/Wiederkehr, Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, N 23 zu Art. 127 BV). Dem Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich unmittelbar entnehmen, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sog. horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschiedenen hohen Einkommen sind unterschiedlich zu belasten (BGer 2C\_1145 und 1146/2013 vom 20. September 2014 E. 5.2). Aus demokratischer Sicht obliegt es dem Steuergesetzgeber (Art. 127 Abs. 1 BV), das Steuersystem zu gestalten, bei Wertkonflikten zu entscheiden und Besteuerungsgrundsätze so zu konkretisieren, dass das Abgaberecht die Kriterien der Klarheit, Berechenbarkeit und Sicherheit erfüllt. Unter diesem Blickwinkel ist der vertikale Vergleich – das heisst der Vergleich zwischen Steuerpflichtigen mit unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit – schwieriger als der horizontale Vergleich. Dennoch verlangt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch im horizontalen Verhältnis keine absolut gleiche Besteuerung, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist. Bei der



Überprüfung muss sich das Gericht daher eine gewisse Zurückhaltung auferlegen, da es sonst Gefahr läuft, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn es im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will. Das Gericht darf nicht leichtfertig von den vom Gesetzgeber erlassenen gesetzlichen Vorschriften abweichen (BGE 140 II 157 E. 7.3, in: Pra 2014 Nr. 84).

**2.5.** Die Vorinstanz sieht den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als verletzt mit der Begründung, die Beschwerdegegnerin habe im Steuerjahr 2013 insgesamt ein Einkommen von CHF 62'800 (Beträge jeweils gerundet) erzielt; die Kinderrenten seien ihr effektiv nicht zur Verfügung gestanden. Zudem habe sie im Jahr 2013 total CHF 15'000 Unterhaltsbeiträge an die geschiedene Ehefrau bezahlt. Damit habe sie noch über einen Betrag von CHF 47'800 zur eigenen Verwendung verfügt. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Steuerbelastung entspreche einem Anteil von 30 Prozent. Die Existenzsicherung der Beschwerdegegnerin mit den ihr verbleibenden Einkünften von CHF 32'800 (nach Abzug der Steuern) wäre damit gefährdet. Die ausserordentlich hohe Steuerbelastung im Jahr 2013 sei im Wesentlichen auf die Nachzahlungen der IV-Kinderrenten für vorausgehende Jahre zurückzuführen, weshalb es sich um eine einmalige Situation handeln dürfte. Dennoch stelle sich die Frage, ob der Eingriff in die finanziellen Verhältnisse der Beschwerdegegnerin noch mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar sei und ob die Beschwerdegegnerin überhaupt in der Lage sei, die Steuern für das Jahr 2013 zu bezahlen.

**2.5.1.** Gemäss Art. 129 Abs. 1 BV legt der Bund Grundsätze fest über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden; er berücksichtigt die Harmonisierungsbestrebungen der Kantone. Die Harmonisierung erstreckt sich auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge (Art. 129 Abs. 2 BV).

Aufgrund der zwingenden Vorgaben des Bundesrechts – konkret aus den Regelungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, Steuerharmonisierungsgesetzes, StHG) – ergibt sich, dass Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen, worunter auch Invalidenrenten aus der ersten



(IVG) und der zweiten Säule (BVG) fallen, grundsätzlich vollumfänglich steuerbar sind (Art. 7 Abs. 1 StHG). Der in Art. 7 Abs. 4 StHG enthaltene Katalog der steuerfreien Einkünfte ist abschliessend und wurde vom Kanton St. Gallen entsprechend in Art. 37 StG übernommen. Harmonisierungsrechtlich wäre es den kantonalen Gesetzgebern daher untersagt, weitere Einkünfte als nicht steuerbar zu erklären (BGer 2C\_245/2010 vom 25. Januar 2011 E. 2.5.1). Da sich diese Bestimmungen aus einem Bundesgesetz ergeben, hat sie das Verwaltungsgericht gestützt auf Art. 190 BV anzuwenden. Unter dem Aspekt der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist es zweifellos richtig, dass die Versicherungsleistungen nicht von der Besteuerung ausgenommen sind. Im Übrigen hat das Bundesgericht, soweit ersichtlich, dieses System in seiner bisherigen Rechtsprechung nie in Frage gestellt (vgl. BGer 2C\_164/2007 vom 17. Oktober 2007; 2A.536/2001 vom 29. Mai 2002).

**2.5.2.** Soweit die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid ausführt, der Beschwerdegegnerin hätten die Kinderrenten effektiv nicht zur Verfügung gestanden, ist folgendes festzuhalten: Gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet. Die allgemeinen Abzüge sind in Art. 9 Abs. 2 StHG abschliessend geregelt. Der Empfänger einer IV-Rente, welcher ein Anrecht auf eine Kinderrente hat, muss diese Rente ebenfalls deklarieren, selbst wenn er sie für ein volljähriges Kind erhält, und zwar auch dann, wenn die Kinderrente direkt dem Kind ausbezahlt wird (vgl. BGer 2C\_164/2007 vom 17. Oktober 2007 E. 2.3 und 2.5). Solche Direktzahlungen an die Kinder stellen keine Gewinnungskosten im Sinne von Art. 9 Abs. 1 StHG dar und fallen zudem nicht unter die abschliessend geregelten Abzüge nach Art. 9 Abs. 2 StHG. Sie können daher – wie von der Vorinstanz zu Recht festgestellt – nicht unter diesem Titel berücksichtigt werden. Es kann auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid verwiesen werden (vgl. act. 2 E. 3 und 4). Die Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes, welche die zulässigen Abzüge regeln, halten sich an die vom Steuerharmonisierungsgesetz vorgegebene Regelung. Daraus ergibt sich die harmonisierungsrechtlich zwingende Vorgabe, dass der Steuerberechnung der Gesamtbetrag der Leistungen der Sozialversicherungen zugrunde gelegt werden muss.



**2.6.** Dem kantonalen Gesetzgeber steht in der Konkretisierung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge eine erhebliche Freiheit zu. Bei der Ausgestaltung eines Steuersystems sind politische Wertungen erforderlich, unterschiedliche sozial- und finanzpolitische Ansichten möglich und zulässig. Ein genereller, einheitlich festgelegter Abzug für das Existenzminimum könnte seinerseits ebenfalls mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Konflikt treten. So könnte in manchen Fällen, zum Beispiel bei Steuerpflichtigen mit stark schwankendem Einkommen, mit grossem Vermögen und relativ geringem Einkommen oder mit erheblichen steuerfreien Vermögenszugängen (etwa aus Vermögensgewinnen auf Privatvermögen) eine solche Befreiung dazu führen, dass Einkommensbestandteile steuerbefreit würden, obwohl wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gegeben wäre. Verfassungsrechtlich kann einzig verlangt werden, dass niemand durch eine staatliche Abgabeforderung effektiv in seinem Recht auf Existenzsicherung verletzt wird. Es ist dem Gesetzgeber überlassen, auf welche Weise er dieser Vorgabe genügen will. Er kann dies generell durch die Festlegung des Steuertarifs oder von Steuerfreibeträgen und Abzügen erreichen, oder im Einzelfall mittels Gewährung von Steuererlass in Fällen von Bedürftigkeit. Schliesslich wird in der Regel die Sicherung des existenznotwendigen Bedarfs bereits durch das Betreibungsrecht erfüllt, denn auch für staatliche Steuerforderungen gilt die Pfändungsbeschränkung gemäss Art. 93 SchKG. Wenn der Steuerpflichtige die veranlagte Steuer infolge Bedürftigkeit nicht bezahlt und deswegen vom Staat betrieben wird, schützt ihn das Betreibungsrecht davor, dass zugunsten der staatlichen Steuerforderung in seinen Notbedarf eingegriffen wird. Damit ist dem Verfassungsrecht Genüge getan, indem der Pflichtige im Ergebnis die Steuerforderung nicht begleichen muss, soweit er dadurch diejenigen Mittel angreifen müsste, die zur Existenzsicherung unabdingbar sind (vgl. BGE 122 I 101 E. 3). Das Bundesgericht führte in zitierten Bundesgerichtsentscheid zusammenfassend aus, das st. gallische System mit dem Zusammenspiel von ganz oder teilweise steuerfreien Einkünften, Abzügen und Freibeträgen erlaube, eine Besteuerung nach den im Einzelfall gegebenen wirtschaftlichen Verhältnissen vorzunehmen, was verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sei. Dass andere gesetzliche Lösungen auch denkbar wären, mache die vom st. gallischen Gesetzgeber getroffene Regelung nicht verfassungswidrig, solange im Einzelfall im Ergebnis nicht in den existenznotwendigen Bedarf eingegriffen werde (vgl. BGE 122 I 101 E. 3).



Gemäss Art. 224 Abs. 1 StG 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 teilweise erlassen werden. Schliesslich sieht Art. 93 SchKG vor, dass die zur Bestreitung des Lebensunterhalts unumgänglich notwendigen Einkommensbestandteile nicht gepfändet werden können. Sollte demnach ein Anspruch auf Steuerbefreiung im Umfang des Existenzminimums nicht bereits im Steuerveranlagungs-, Bezugs- oder Erlassverfahren angenommen werden, stünde der Beschwerdegegnerin die Möglichkeit offen, sich im Betreibungsverfahren gegen den Eingriff ins Existenzminimum zu wehren. Dass diese verschiedenen Rechtsbehelfe für die Beschwerdegegnerin aus Sicht eines juristischen Laien allenfalls schwer verständlich erscheinen, ist durchaus nachvollziehbar; dieser Umstand lässt jedoch nicht zu, dass das Gericht „Gnade vor Recht“ walten lassen kann.

**2.7.** Zusammenfassend ergibt sich, dass Ziffer 1 des angefochtenen Entscheids der Verwaltungsrekurskommission aufzuheben und der Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zu bestätigen ist.

In ihrer Stellungnahme vom 23. August 2016 führte die Beschwerdegegnerin aus, sie sei unsicher, ob sie ein Erlassgesuch starten müsse. Weiter weist sie darauf hin, am 25. Januar und 19. April 2016 ein Stundungsgesuch gestellt zu haben (vgl. act. 12 S. 6 letzter Absatz). Aufgrund des hängigen Beschwerdeverfahrens war es dem Beschwerdeführer nicht möglich, die entsprechenden Gesuche – das mit der Stellungnahme vom 23. August 2016 eingereichte Formular ist als Erlassgesuch entgegenzunehmen – zu behandeln. Der Beschwerdeführer wird sich nunmehr (nach Eintritt der Rechtskraft) unverzüglich mit der Behandlung der Erlass- und Stundungsgesuche auseinandersetzen müssen.

**3.** Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr für das Beschwerdeverfahren von CHF 1'000 erscheint angemessen (Art. 7 Abs. 1 Ingress und Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Erhebung der Kosten ist indes aufgrund der speziellen Umstände des Falles zu verzichten (Art. 97 VRP).



Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist zugleich von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung in Bezug auf die Beteiligten und deren Anteile analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekursverfahren vor der Vorinstanz von CHF 600 sind somit ebenfalls vollumfänglich der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen. Auf die Erhebung der Kosten ist zu verzichten (Art. 97 VRP).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

- 1.** Die Beschwerde wird gutgeheissen, Ziffer 1 des angefochtenen Entscheids vom 19. April 2016 aufgehoben und der Einspracheentscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 vom 27. August 2015 bestätigt.
- 2.** Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'000 werden der Beschwerdegegnerin auferlegt; auf die Erhebung der Kosten wird verzichtet.
- 3.** Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 600 werden der Beschwerdegegnerin auferlegt; auf die Erhebung der Kosten wird verzichtet.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Eugster

Blanc Gähwiler