



**Fall-Nr.:** B 2020/139, B 2020/140  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 01.12.2020  
**Entscheiddatum:** 11.11.2020

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 11.11.2020**

**Steuererlass; 224 Abs. 1 StG, Art. 167 ff. DBG. Ergänzungsleistungen sind zwar von der Besteuerung ausgenommen, stehen dem Empfänger jedoch zur Bestreitung seines Lebensunterhalts zur Verfügung und sind deshalb in die Berechnung der verfügbaren Mittel einzubeziehen. Aufwendungen für Haustiere und Ferien fallen unter die allgemeinen Lebenshaltungskosten. Die Steuern sind bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht zu berücksichtigen. Schliesslich können in das Existenzminimum nur tatsächlich bezahlte Zuschläge eingerechnet werden, wobei die Schuldnerin den Nachweis der effektiven Bezahlung zu erbringen hat. Ein ärztliches Rezept für eine Brille genügt diesen Anforderungen nicht. Vorliegend beträgt der Überschuss CHF 197, weshalb es der Beschwerdeführerin grundsätzlich möglich und zumutbar ist, innerhalb von fünf bis sechs Monaten die Steuerschuld von CHF 999.55 zu bezahlen. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin mit der Tilgung von Mietzinsschulden nach Fälligkeit der geschuldeten Steuern für die Steuerperiode 2018 andere Gläubiger bevorzugt behandelt hat, weshalb bei einem Verzicht der Steuerbehörden nicht die Beschwerdeführerin selbst profitieren würde, sondern primär ihre übrigen Gläubiger. Die Voraussetzungen für einen Steuererlass sind daher nicht gegeben (Verwaltungsgericht, B 2020/139, B 2020/140). Auf eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht mit Urteil vom 18. Dezember 2020 nicht ein (Verfahren 2D\_51/2020).**

**Entscheid vom 11. November 2020**

Besetzung

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



## St.Galler Gerichte

Verfahrensbeteiligte

D.\_\_,

**Beschwerdeführerin,**

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, 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,

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

**Erlass (Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie direkte Bundessteuer 2018)**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.**

D.\_\_ (geb. 1986) wohnt in Z.\_\_. Sie bezieht eine IV-Rente und eine Rente aus der 2. Säule sowie Ergänzungsleistungen (act. 6/7/1-2). Mit Verfügung vom 2. Oktober



## St.Galler Gerichte

2019 veranlagte das Steueramt der Gemeinde Z. \_\_ D. \_\_ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 17'800 (Steuerbetrag: CHF 970.45), ohne steuerbares Vermögen, sowie für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 18'300 (Steuerbetrag: CHF 29.10; act. 6/7/6, 7).

### **B.**

Am 3. Dezember 2019 ersuchte D. \_\_ um Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 von CHF 970.45 sowie der direkten Bundessteuer 2018 von CHF 29.10. Das Steueramt der Gemeinde Z. \_\_ wies das Erlassgesuch am 20. Januar 2020 ab mit der Begründung, bei einer Gegenüberstellung der Einkünfte und Ausgaben ergebe sich eine freie Quote von CHF 322 pro Monat, weshalb es ihr objektiv möglich und zumutbar sei, die offenen Steuern in absehbarer Zeit zu bezahlen (vgl. act. 6/3). Dagegen gelangte D. \_\_ mit Eingabe vom 11. Februar 2020 an das Steueramt Z. \_\_ (act. 6/2), welches die Eingabe zuständigkeitshalber der Verwaltungsrekurskommission übermittelte (act. 6/1). In der Vernehmlassung vom 14. April 2020 ermittelte das kantonale Steueramt aufgrund einer Änderung der Wohnkosten eine freie Quote von CHF 197 und beantragte die Abweisung der Rechtsmittel, da die Bezahlung der Steuern nach wie vor möglich und zumutbar sei (act. 6/6). Mit Entscheid vom 18. Juni 2020 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs und die Beschwerde ab (act. 9).

### **C.**

D. \_\_ (Beschwerdeführerin) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 15. Juli 2020 (Datum der Postaufgabe: 16. Juli 2020) Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei ihrem Gesuch um Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie der direkten Bundessteuer 2018 zu entsprechen. Gleichzeitig ersuchte sie um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege (act. 1), weshalb seitens des Gerichts kein Kostenvorschuss erhoben wurde (act. 4). Mit Eingabe vom 21. Juli 2020 verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung (act. 5). Am 30. Juli 2020 (Eingang beim Gericht) reichte die Beschwerdeführerin unter anderem den angefochtenen Entscheid ein (act. 8, 9). Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) liess sich mit Eingabe vom 10. August 2020 vernehmen und beantragte die Abweisung der Beschwerde (act. 11); die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Die Beschwerdeführerin erhielt Gelegenheit, sich zu den Vernehmlassungen der Verfahrensbeteiligten zu äussern, wovon sie mit Eingaben vom 3. und 5. September 2020 (act. 14, 16) Gebrauch machte. Dazu äusserte sich der



Beschwerdegegner mit Eingabe vom 17. September 2020 (act. 20). Mit Eingabe vom 5. Oktober 2020 behielt die Beschwerdeführerin das letzte Wort (act. 23).

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

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

#### **1.**

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und des Kantons St. Gallen zum Erlass der Steuer identisch sind, hat die Vorinstanz den Rekurs betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 einerseits und die Beschwerde betreffend Erlass der direkten Bundessteuer 2018 andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt; unter diesen Umständen durfte auch die Beschwerdeführerin die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 142 II 293, 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Akt entscheidet (vgl. BGer 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

#### **2.**

(...)

#### **3.**

Umstritten ist, ob der Beschwerdeführerin die Steuerschuld für die Steuerperiode 2018 in der Höhe von insgesamt CHF 999.55 zu erlassen sind.

#### **3.1.**

Die rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz zum Erlass der Steuer gemäss 224 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 ff. DBG (E. 2a des angefochtenen Entscheids) sind korrekt, weshalb – anstelle von Wiederholungen – darauf verwiesen werden kann. Voraussetzung für einen Steuererlass ist demnach, dass die steuerpflichtige Person in Not geraten ist oder die Bezahlung der Steuern für sie eine grosse Härte bedeutet. Eine Notlage liegt vor, wenn der geschuldete Steuerbetrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis insbesondere gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in "absehbarer Zeit" nicht vollumfänglich beglichen werden kann. Als "absehbar" gelten praxisgemäss zwei bis drei Jahre. Massgebend ist das betriebsrechtliche Existenzminimum (vgl. Art. 2 Abs. 3 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Behandlung



von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer [Steuererlassverordnung], SR 642.121). Ergänzungsleistungen sind zwar von der Besteuerung ausgenommen, stehen dem Empfänger jedoch zur Bestreitung seines Lebensunterhalts zur Verfügung und sind deshalb in die Berechnung der verfügbaren Mittel einzubeziehen. Zu berücksichtigen ist die gesamte wirtschaftliche Lage der gesuchstellenden Person im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung zu tragen ist (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 425 f.; vgl. auch Erläuterungen zur Revision der Steuererlassverordnung vom 29. Mai 2015, S. 4 [nachfolgend: Erläuterungen], abrufbar unter: [www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-57680.html](http://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-57680.html); VerwGE ZH SB. 2020.00019 vom 20. Mai 2020 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen).

Ziel und Zweck des Steuererlasses ist eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person. Bestimmungsgemäss hat der Erlass demzufolge der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen (Art. 167 Abs. 2 DBG). Dies bedeutet, dass auch bei Vorliegen einer Notlage von einem Erlass abgesehen werden muss, wenn die Mittel der steuerpflichtigen Person in absehbarer Zeit nicht zur Befriedigung der Gläubiger ausreichen werden. Bei einem Verzicht der Steuerbehörden würde in so einem Fall nämlich nicht die steuerpflichtige Person selbst profitieren, sondern primär ihre übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlieren würden. Dies widerspräche Ziel und Zweck des Steuererlasses (vgl. BVGer A-6903/2015 vom 25. April 2016 E. 5.4 mit weiteren Hinweisen).

### 3.2.

Zu prüfen ist zunächst, ob der Beschwerdeführerin die Steuerschuld von knapp CHF 1'000 bei Einschränkung ihrer Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit aus eigenen Mitteln vollständig tilgen kann. Das betriebsrechtliche Existenzminimum berücksichtigt einen monatlichen Grundbetrag, die Wohnkosten, Sozialbeiträge, unumgängliche Berufsauslagen, Unterstützungsleistungen sowie nötigenfalls einen Zuschlag für verschiedene Aufwendungen (vgl. zum Ganzen Kreisschreiben des Kantonsgerichts über die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums [Notbedarf] vom 1. Mai 2020, abrufbar unter [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch), nachfolgend: KS Notbedarf). Gestützt darauf berechnete die Vorinstanz die freie Quote von CHF 197 wie folgt:

IV-Rente	CHF 1'185
BVG-Rente	CHF 416



Ergänzungsleistungen	CHF 1'243
<b>Total Einkünfte</b>	<b>CHF 2'844</b>
Grundbedarf	CHF 1'050
Wohnkosten	CHF 789
Krankenkassenprämien	CHF 465
Sozialbeiträge	CHF 43
Arztkosten	CHF 15
Hausrat-/Haftpflichtversicherung	CHF 35
Zuschlag für IV-Rentner	CHF 250
<b>Total anrechenbare Aufwendungen</b>	<b>CHF 2'647</b>

Die von der Vorinstanz berücksichtigten Einkünfte erweisen sich gestützt auf das Berechnungsblatt für Ergänzungsleistungen der AHV/IV, dem Hilfsblatt "Berechnung Existenzminimum (freie Quote)" für IV- und AHV-Rentnerinnen sowie die Prämien- und Kostenübersicht für das Steuerjahr 2018 der Krankenkasse (vgl. act. 6/7/1, 2 und 4) als richtig. Die Beschwerdeführerin verkennt zunächst, dass Ergänzungsleistungen in die Berechnung der verfügbaren Mittel einzubeziehen sind, auch wenn sie von der Besteuerung ausgenommen sind. Soweit die Beschwerdeführerin weiter geltend macht, die Ergänzungsleistungen betrügen lediglich CHF 778, übersieht sie, dass der bei der Berechnung der Ergänzungsleistungen von CHF 1'243 berücksichtigte Pauschalbetrag an die Krankenkasse von CHF 465 bei den anrechenbaren Aufwendungen zum Abzug zugelassen wurde. Ginge man dagegen von Ergänzungsleistungen in der Höhe von CHF 778 aus, könnten bei den Aufwendungen die Krankenkassenprämien von CHF 465 nicht berücksichtigt werden. Das Ergebnis wäre das gleiche.



Da die Beschwerdeführerin in einer Wohngemeinschaft mit einer erwachsenen Person lebt, beträgt der Grundbetrag entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht CHF 1'200, sondern CHF 1'050 (vgl. KS Notbedarf Ziff. 3.2.1). Daran ändert auch nichts, dass die Mitbewohnerin der Beschwerdeführerin ebenfalls eine IV-Rente und Ergänzungsleistungen bezieht. Im monatlichen Grundbetrag sind sodann Aufwendungen für Nahrung, Kleidung und Wäsche, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Privatversicherungen, Auslagen für Beleuchtung, Kochenergie, Radio-, TV- und Telefongebühren sowie für kulturelle Bedürfnisse und Freizeitgestaltung enthalten (vgl. KS Notbedarf Ziff. 3.1). Die im von der Beschwerdeführerin erstellten Budget (vgl. act. 2.1) berücksichtigten Beträge für "allgemeiner Unterhalt", "Festnetz/Internet/TV/Billag", "Strom Stadtwerke" und "Diverses" sind folglich vom Grundbetrag erfasst. Des Weiteren hielt die Vorinstanz zu Recht fest, dass Aufwendungen für Haustiere und Ferien unter die allgemeinen Lebenshaltungskosten fallen. Hinzu kommt, dass die Steuern bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht zu berücksichtigten sind (vgl. KS Notbedarf Ziff. 8.1). Schliesslich können in das Existenzminimum nur tatsächlich bezahlte Zuschläge eingerechnet werden, wobei die Schuldnerin den Nachweis der effektiven Bezahlung zu erbringen hat (vgl. KS Notbedarf Ziff. 4.1). Ein ärztliches Rezept für eine Brille genügt diesen Anforderungen nicht, weshalb die für eine neue Brille allenfalls anfallenden Kosten nicht zu berücksichtigen sind. Soweit in der Steuerperiode 2017 lediglich die IV-Rente berücksichtigt worden war, obwohl die Beschwerdeführerin bereits im Jahr 2017 die Rente der Pensionskasse erhalten hat, kann die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die früher getroffenen Veranlagungsverfügungen entfalten grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Die Steuerbehörde kann im Rahmen jeder neuen Veranlagung sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und soweit erforderlich, abweichend würdigen. Dies ist Ausdruck der Gesetzmässigkeit im Steuerrecht und kein widersprüchliches Verhalten (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 397). Kommt hinzu, dass sich die fehlende Berücksichtigung der Rente der Pensionskasse im Jahr 2017 zu ihren Gunsten ausgewirkt hat.

Die Berechnung der anrechenbaren Aufwendungen von insgesamt CHF 2'647 ist damit nicht zu beanstanden. Im Vergleich zu den monatlichen Einkünften von CHF 2'844



ergibt sich folglich ein Überschuss von CHF 197. Der Beschwerdeführerin ist es somit grundsätzlich möglich und zumutbar, innerhalb von fünf bis sechs Monaten die Steuerschuld von CHF 999.55 zu bezahlen. An diesem Ergebnis ändert auch nichts, dass die Beschwerdeführerin seit dem Bezug der Invalidenrente und der Rente aus der 2. Säule seit 2016 nie Steuern habe bezahlen müssen. Der Beschwerdegegner weist diesbezüglich zu Recht darauf hin, dass vorliegend lediglich der Erlass der Steuern für das Jahr 2018 zu beurteilen ist.

### 3.3.

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, sie sei für das Jahr 2019 mit fünf Monatsmieten im Verzug, welche sie abzahlen müsse (vgl. act. 1 S. 3). Gemäss Schreiben der Vermieterin vom 13. Juli 2020 bezahlte die Beschwerdeführerin im Jahr 2019 vier Monatsmieten zeitgerecht. Anfangs 2020 beglich sie drei Mieten für das Jahr 2019, weshalb sie für das Jahr 2019 nach wie vor Mietrückstände im Umfang von fünf Monatsmieten aufweist (vgl. act. 2.4). Aus den von der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Unterlagen geht entsprechend hervor, dass sie im Februar 2020 eine Zahlung von insgesamt CHF 2'856 – was vier Monatsmieten à CHF 714 entspricht – an ihre Vermieterin leistete (vgl. act. 6/14). Damit hat die Beschwerdeführerin nach Eintritt der Fälligkeit der Steuern für die Steuerperiode 2018 gleichrangige Forderungen von privaten Gläubigern beglichen und diese Forderungen gegenüber den streitbetroffenen Steuerschulden bevorzugt behandelt. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um Mietausstände aus dem Jahr 2019 oder 2020 handelt. Massgebend ist einzig, dass die Steuern für die Steuerperiode 2018 bei der Begleichung der Mietausstände bereits fällig waren. Eine derartige Vorzugsbehandlung dritter Gläubiger stellt gemäss Art. 167a lit. e DBG ein Ablehnungsgrund des Gesuchs um Steuererlass dar. Denn unter den gegebenen Umständen lässt sich nicht von der Hand weisen, dass es die Beschwerdeführerin mit dieser bevorzugten Behandlung von Forderungen privater Gläubiger verunmöglicht hat, dass mit dem Steuererlass ein einzig ihr zugutekommender Sanierungsbeitrag geleistet bzw. eine Sanierung unter Einbezug sämtlicher Gläubigerinnen und Gläubiger durchgeführt wird. Ein solches Verhalten rechtfertigt, den nachgesuchten Steuererlass im konkreten Fall selbst bei ausgewiesener Notlage oder grosser Härte zu verweigern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 425; Beusch/Raas, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte



Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, N 7 zu Art. 167a DBG mit Hinweis auf BVGer A-6903 vom 25. April 2016 E. 7.2.3; VerwGE B 2015/316 vom 30. Mai 2017 E. 3.3).

### 3.4.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Ermittlung von Einnahmen und Auslagen durch die Vorinstanz korrekt vorgenommen wurde und dementsprechend eine freie Quote von knapp CHF 200 pro Monat besteht. Unter diesen Umständen ist der Schluss der Vorinstanz, wonach die Beschwerdeführerin in der Lage sei, die offenen Steuern von knapp CHF 1'000 für die Steuerperiode 2018 in absehbarer Zeit zu begleichen, nicht zu beanstanden. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin mit der Tilgung von Mietzinsschulden nach Fälligkeit der geschuldeten Steuern für die Steuerperiode 2018 andere Gläubiger bevorzugt behandelt hat, weshalb bei einem Verzicht der Steuerbehörden nicht die Beschwerdeführerin selbst profitieren würde, sondern primär ihre übrigen Gläubiger. Die Voraussetzungen für einen Steuererlass sind daher nicht gegeben, weshalb die Vorinstanz den Rekurs und die Beschwerde zu Recht abgewiesen hat. Die beiden angehobenen Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind daher sowohl hinsichtlich Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 als auch Erlass der direkten Bundessteuer 2018 abzuweisen.

### 4.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Entscheidegebühren von CHF 1'500 für das Verfahren betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern und von CHF 1'000 für das Verfahren betreffend Erlass der direkten Bundessteuer, insgesamt also CHF 2'500, sind angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Erhebung der amtlichen Kosten ist in Anwendung von Art. 97 VRP ausnahmsweise zu verzichten. Das von der Beschwerdeführerin im vorliegenden Beschwerdeverfahren gestellte Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege wird damit gegenstandslos und ist als erledigt abzuschreiben.

**Demnach erkennt der Abteilungspräsident zu Recht:**



Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird zufolge Gegenstandslosigkeit abgeschrieben.

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

**1.**

Die Beschwerdeverfahren B 2020/139 und B 2020/140 werden vereinigt.

**2.**

Die Beschwerde B 2020/139 betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wird abgewiesen.

**3.**

Die Beschwerde B 2020/140 betreffend Erlass der direkten Bundessteuer 2018 wird abgewiesen.

**4.**

Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 1'500 (Kantons- und Gemeindesteuern 2018) und von CHF 1'000 (direkte Bundessteuer 2018) werden der Beschwerdeführerin auferlegt; auf die Erhebung der amtlichen Kosten wird verzichtet.