

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/15

vom 7. Juli 2011

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2011-07-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_2-2010_15

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/15 du 7 juillet 2011

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/15 del 7 luglio 2011

Regeste

Art. 224 Abs. 1 StG (sGS 811.1) und Art. 167 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Trotz ausgewiesener Notlage ist einem Steuerpflichtigen kein Steuererlass zu gewähren, wenn der Erlass zufolge einer allgemeinen Überschuldung Drittgläubigern zugutekäme und keine Gesamtanierung absehbar ist (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 7. Juli 2011, I/2-2010/15).

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- und Beschwerdeerhebung ist gegeben. Der Rekurs bzw. die Beschwerde vom 3. März 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er bzw. sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 und Art. 224 Abs. 4 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: VRP, bzw. Art. 6 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer, SR 642.121, abgekürzt: Steuererlassverordnung, in Verbindung mit Art. 2 lit. f und Art. 7 Abs. 1 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, abgekürzt: Verordnung zum DBG; zur 30-tägigen Frist vgl. VRKE I/2-2009/22 + 53 vom 30. März 2010, E. 1). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2

a) Gemäss kantonalem Steuergesetz 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 ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 224 Abs. 1 StG). Auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG) kennt den Steuererlass. Dem Steuerpflichtigen, für den infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 167 Abs. 1 DBG). Dem Wesen nach handelt es sich beim Steuererlass um den nachträglichen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch. Anlass dazu geben vor allem Rücksichten auf die Person des Schuldners. Dieser soll aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen nicht in seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden. Die Grundsätze einer gesetzmässigen Verwaltung und der Rechtsgleichheit legen es allerdings nahe, dass der Gesetzgeber klare Vorgaben schafft. Die Tendenz, den Steuererlass nicht mehr bloss dem freien Ermessen der zuständigen Behörde anheim zu stellen, sondern von näher umschriebenen

Voraussetzungen abhängig zu machen und dann auch einen eigentlichen, durchsetzbaren Rechtsanspruch zu begründen, setzt sich immer mehr durch. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen muss der Steuererlass jedoch eine seltene Ausnahme bleiben, welche nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. Juni 2009, A-3663/2007, E. 2.2, publiziert in StR 2009 S. 672 ff.). Während im Kanton St. Gallen keine näheren Vollzugsvorschriften auf Gesetzes- oder Verordnungsstufe existieren, wird die Behandlung der Erlassgesuche auf Bundesebene in der Steuererlassverordnung geregelt. Im Kanton St. Gallen sind weitere Erläuterungen dem St. Galler Steuerbuch zu entnehmen (StB 224 Nr. 1). Ziel und Zweck des Erlassverfahrens ist gemäss Art. 1 Steuererlassverordnung eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person. Der Erlass hat der steuerpflichtigen Person und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen. Der Steuererlass ist ausschliesslich im Zusammenhang mit der Steuervollstreckung zu verstehen. Es kann nicht darum gehen, die Begründetheit einer Steuerforderung zu prüfen und allenfalls die Veranlagung zu korrigieren. Das Erlassverfahren ersetzt weder das Rechtsmittel-, noch das Revisionsverfahren (Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Falls die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, besteht ein Anspruch auf Erlass der Steuerforderung (Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Dabei ist unerheblich, aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung, vorbehältlich Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Die Erlassbehörde berücksichtigt bei ihrem Entscheid die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheides, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Übliche Schwankungen in den Einkommensverhältnissen der steuerpflichtigen Person werden in der Veranlagung periodisch erfasst und bilden keinen Erlassgrund. Hat sich die steuerpflichtige Person freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert, so wird ein solcher Einkommens- oder Vermögensrückgang bei der Beurteilung des Erlassgesuchs nicht berücksichtigt (Art. 12 Steuererlassverordnung). Die Behörde überprüft, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Solche gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [SR 281.1, abgekürzt: SchKG]) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen. Wäre eine fristgerechte Zahlung im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen, so ist dies im Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 3 Abs. 2 und 3 Steuererlassverordnung). Eine Notlage liegt vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann. In jedem Fall liegt eine Notlage vor bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit oder wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss (Art. 9 Steuererlassverordnung). Als Ursachen, die zur einer Notlage führen, werden namentlich anerkannt (Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung):

- a. eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassgesuch bezieht,

zufolge längerer Arbeitslosigkeit, drückender Familienlasten oder Unterhaltspflichten; b. eine starke Überschuldung als Folge von ausserordentlichen Aufwendungen, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für die die steuerpflichtige Person nicht einzustehen hat; c. erhebliche Geschäfts- und Kapitalverluste bei Selbständigerwerbenden und juristischen Personen, wenn dadurch die wirtschaftliche Existenz der Unternehmung sowie Arbeitsplätze gefährdet sind. Ein Erlass soll jedoch in der Regel nur dann gewährt werden, wenn auch die anderen gleichrangigen Gläubiger auf einen Teil ihrer Forderungen verzichten. d. hohe Krankheitskosten, die nicht von Dritten getragen werden, sowie Pflegekosten, soweit sie für die steuerpflichtige Person eine Notlage herbeiführen. Liegen andere Gründe für die Überschuldung vor, z.B. geschäftliche Misserfolge, Bürgschaftsverpflichtungen, hohe Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden als Folge eines überhöhten Lebensstandards usw., kann der Bund nicht zugunsten anderer Gläubiger auf seine gesetzlichen Ansprüche verzichten. Verzichten andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen, kann ein Erlass im selben prozentualen Umfang gewährt werden (Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Ist eine steuerpflichtige Person überschuldet, so befindet sie sich zwar in besonders schwierigen Verhältnissen. Weil ihre Mittel aber nicht zur Befriedigung aller Gläubiger ausreichen, würde nicht sie selbst von einem Verzicht der Steuerbehörden profitieren, sondern primär ihre übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlieren. Es ist daher sachlich haltbar, wenn unter diesen Umständen von einem Steuererlass abgesehen wird. Wenn jedoch sämtliche Gläubiger in gleichem Mass wie die Steuerbehörden auf ihre Forderung verzichten, kommt ein Steuererlass trotz Überschuldung in Frage (StR 2009 S. 674; BGE 2P.307/2004). Vorhandenes Vermögen schliesst den Steuererlass nicht von vornherein aus. Massgebend ist vielmehr, ob die Belastung oder Verwertung dieses Vermögens als zumutbar erscheint. Dabei ist das Vermögen zum Verkehrswert einzusetzen (Art. 11 Steuererlassverordnung). Der Begriff der grossen Härte wird in der Verordnung nicht näher definiert. Er lässt sich indessen von der Notlage nicht scharf abgrenzen. Art. 9 Steuererlassverordnung erwähnt unter dem Titel der Notlage auch Punkte, welche gleichzeitig als Element der grossen Härte bezeichnet werden könnten, etwa das Missverhältnis zwischen dem geschuldeten Betrag und der finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person (Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N 18 zu Art. 167 DBG). Im Unterschied zum DBG nennt Art. 224 Abs. 1 StG die grosse Härte als selbständige Erlassvoraussetzung. Während das Kriterium der Notlage einzig die wirtschaftliche Lage der steuerpflichtigen Person berücksichtigt, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich die Unbilligkeit (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 30 zu Art. 167 DBG). b) Der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, dass sein monatliches Einkommen nicht ausreiche, um die ausstehenden Steuern zu bezahlen. Mit der Berechnung des kantonalen Steueramtes, in welcher das Existenzminimum als Grundlage genommen worden sei, sei er nicht einverstanden. In dieser Berechnung seien der erhöhte Nahrungsbedarf aufgrund von Schichtarbeit und die Fahr- und Unterbringungskosten, um seinen Sohn an zwei Wochenenden im Monat zu sich zu nehmen, nicht berücksichtigt. An seinem neuen Wohnort in Balgach könne er keine Steuern zahlen, wenn er die ausstehenden Steuern seines alten Wohnortes A noch begleichen müsse. Die Vorinstanz bringt zur Hauptsache vor, es bestünden Forderungen der 3. Klasse aus dem Konkurs des Rekurrenten und Beschwerdeführers. Es gebe keine Anhaltspunkte für einen

Verzicht dieser Gläubiger. Der Rekurrent und Beschwerdeführer tätige Rückzahlungen je nach Möglichkeit. Die Rückzahlung der Konkursforderungen dürfe den Forderungen der Steuerbehörden nicht voran gestellt werden. Dass die Kosten für den erhöhten Nahrungsbedarf und die Fahrt- und Unterbringungskosten für den Sohn nicht in die Berechnung eingeflossen seien, ändere nichts daran, dass der Steuererlass nicht dem Rekurrenten und Beschwerdeführer selbst, sondern den Konkursgläubigern zugutekäme. c) Entscheidend für das Vorliegen einer Notlage ist, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum die offenen Steuerschulden 2007 und 2008 von insgesamt Fr. 21'599.-- mit seinen Einkünften in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich tilgen kann. Abzustellen ist dabei praxisgemäss auf das betriebsrechtliche Existenzminimum nach Art. 93 SchKG (Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung; StR 2009 S. 677). Das Existenzminimum errechnet sich nach den Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG der Konferenz der Betriebs- und Konkursbeamten Schweiz (KS BKB CH) beziehungsweise dem Kreisschreiben über die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) der Aufsichtsbehörde für Schuldbetreibung und Konkurs des Kantons St. Gallen (KS AB SG). Demnach setzt sich das Existenzminimum zur Hauptsache aus einem monatlichen Grundbetrag, aus den konkreten Wohn- und Heizungskosten, den Kosten für Krankenkasse, Berufsauslagen, Ausbildungskosten sowie für Unterhaltsleistungen zusammen. Der Grundbetrag enthält Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wäsche, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Auslagen für Beleuchtung, Kochenergie, Radio-, TV- und Telefongebühren sowie für kulturelle Bedürfnisse und Freizeitgestaltung (Ziff. 3 KS AB SG). Für in Wohngemeinschaft lebende (unverheiratete) Schuldner ohne Kinder beträgt er im Kanton St. Gallen Fr. 1'050.--. Unter den Wohnkosten ist der effektive Mietzins für eine Wohnung oder ein Zimmer zu verstehen. Ein den wirtschaftlichen Verhältnissen und persönlichen Bedürfnissen nicht angemessener Mietzins ist nach Ablauf des nächsten Kündigungstermins auf ein ortsübliches Normalmass herabzusetzen (Ziff. 4.1 KS AB SG). Bei der Krankenversicherung werden nur die Prämien für die Grundversicherung angerechnet (Ziff. 4.3 KS AB SG). Die Vorinstanz hat in der Vernehmlassung zum Rekurs bzw. zur Beschwerde auf die Berechnung der frei verfügbaren Quote aufgrund der bestehenden Schulden gegenüber Dritten verzichtet. Bei der Beurteilung des Erlassgesuches hat sie aber für den Rekurrenten und Beschwerdeführer folgendes Existenzminimum ermittelt: Grundbedarf 1'050.-- anrechenbarer

Mietzins	658.--	Krankenkasse	
290.-- Pauschale für besondere Aufwendungen		250.--	
Unterhaltsbeiträge		750.--	
Arbeitsweg		312.--	
Total		3'310.--	Der Rekurrent und

Beschwerdeführer macht insbesondere geltend, sein erhöhter Nahrungsbedarf aufgrund von Schichtarbeit von Fr. 200.-- und die Fahrkosten von Fr. 780.--, um seinen Sohn an zwei Wochenenden pro Monat zu sich zu holen, seien im Existenzminimum zu berücksichtigen. Bei Schichtarbeit können maximal Fr. 9.-- pro Arbeitstag zum monatlichen Grundbetrag hinzu gerechnet werden. Dies ergibt bei durchschnittlich 20 Arbeitstagen pro Monat Fr. 180.--. Die Reisekosten für die Wochenenden mit dem Sohn führt der Rekurrent und Beschwerdeführer nicht detailliert aus. Es ist zumutbar, dass der Sohn selbständig mit den öffentlichen Verkehrsmitteln reist. Für diese Kosten werden daher Fr. 150.-- in den

Notbedarf mit einbezogen. Für die Haftpflicht- und Hausratsversicherung kann ein angemessener Betrag berücksichtigt werden (Ziff. 4.3 KS AB SG). Gemäss der Budget Beratung Schweiz betragen bei einem Nettoeinkommen von ca. Fr. 5'000.-- die monatlichen Ausgaben Fr. 40.-- für die Haftpflicht- und Hausratsversicherung. Im Weiteren sind die vom Rekurrenten und Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten der auswärtigen Verpflegung von Fr. 200.-- sowie die Kosten für das Internet von Fr. 45.-- in den Notbedarf einzubeziehen. Somit resultiert folgender Notbedarf:

Grundbedarf	1'050.--	anrechenbarer
Mietzins	658.--	Krankenkasse
290.-- Haftpflicht- und Hausratsversicherung	40.--	Erhöhter
Nahrungsbedarf	180.--	Auswärtige
Verpflegung	200.--	Pauschale für besondere Aufwendungen
250.-- Unterhaltsbeiträge	750.--	
Arbeitsweg	312.--	
Internet	45.--	Kosten für Wochenenden mit
Sohn	150.--	Total
		3'925.--

Auf der Einnahmeseite steht das Erwerbseinkommen des Rekurrenten und Beschwerdeführer von Fr. 5'200.--. Folglich ergibt sich zwischen dem Notbedarf und den Einkünften ein monatlicher Überschuss von Fr. 1'275.--. d) Unabhängig von der genauen Höhe des monatlichen Überschusses kann dem Rekurrenten und Beschwerdeführer die Steuerschuld von Fr. 21'599.-- nicht erlassen werden. Der Grund dafür liegt darin, dass er offensichtlich überschuldet ist und nur einzelne Gläubiger befriedigt. Die Voraussetzungen für einen Erlass sind nämlich nur dann erfüllt, wenn die Begleichung der Steuerforderung zu einer Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz des Steuerpflichtigen führt und für diesen ein Opfer bedeuten würde (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 411). Darauf kann sich der Rekurrent und Beschwerdeführer jedoch nicht berufen, denn er befindet sich aufgrund des Konkurses im Jahre 2006 bereits in einer wirtschaftlich schwierigen Lage, welche durch den Steuererlass nicht entscheidend zu verbessern ist. Eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Situation als grundlegendes Ziel eines Steuererlasses (Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung) könnte im vorliegenden Fall nicht erreicht werden. Vom Steuererlass profitieren würden die übrigen Gläubiger, welche im Falle einer Verbesserung der Schuldenlage des Rekurrenten und Beschwerdeführers erhöhte Chancen auf Rückzahlung ihrer Forderung hätten. Der Zweck des Steuererlasses würde damit verfehlt, weil er gerade darin liegt, dem Steuerpflichtigen und nicht Dritten zugute zu kommen (Urteil des Bundesgerichts 2P.307/2004 vom 9. Dezember 2004, E. 3.2.). Dem Steuerpflichtigen wird zugemutet, dass er seinen Zahlungspflichten gegenüber dem Fiskus in gleichem Umfang wie gegenüber privaten Gläubigern nachkommt (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 411). Eine nachhaltige Entlastung der angespannten finanziellen Situation könnte nur im Rahmen einer Gesamtanierung, bei der alle Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten müssten, erzielt werden. In diesem Fall könnte ein Steuererlass im selben prozentualen Umfang geprüft werden. Unter den aktuellen Umständen ist es aber nicht sachgerecht, dass der Fiskus vauseilend auf seine Forderungen verzichtet (vgl. VRKE I/2-2010/14, E. 2c). Aus dem gegen den Rekurrenten und Beschwerdeführer im Jahr 2006 im Kanton Thurgau durchgeführten Konkursverfahren resultierten Verlustscheine bei einem Verlust gemäss Verteilungsplan von Fr. 142'033.55 (act. 5/4). Der Rekurrent und Beschwerdeführer hat nur einen der verschiedenen Gläubiger teilweise befriedigt (vgl. act.

5/5). Bemühungen für eine gleichmässige Befriedigung aller Gläubiger im Rahmen einer Gesamtanierung sind nicht nachgewiesen. Deshalb ist ungeachtet der genauen Höhe des monatlichen Überschusses von einem Steuererlass abzusehen und der Rekurs und die Beschwerde sind abzuweisen.

E. 3

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Angemessen ist eine Entscheidegebühr von Fr. 500.-- (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist zu verrechnen. Entscheid: 1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen. 2. Der Rekurrent und Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 500.--, unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 500.--.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.